

المحاسبة المالية في

شركات الأشخاص

شركات التضامن والتوصية البسيطة

دكتور

ناصر نور الدين عبد اللطيف

استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

مستشار

محمد محمود الباهلي

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية



دار التعليم الجامعي

الشارع: شارع عبد السلام - برج زهرة الأقمار - حي جاسم - الإسكندرية - ج.م.ع

تليفاكس: ٠٣/٥٥٦٣٩٦١ - موبایل: ٠٢/١٠١٨٣١٧٩٦

٠٢/٠١١٩٩٩٥٠٠٩ Email : dartailemp@yahoo.com

المحاسبة المالية
في
شركات الأشخاص
"شركات التضامن والتوصية البسيطة"

دكتور
ناصر نور الدين عبد اللطيف
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

2013



دار التعليم الجامعي

٢١ ش شادي عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامي - الإسكندرية - ج.م.ع.

تليفاكس: ٠٢/٥٥٦٢٩٦١ - ٠٢/٥٥٦٢٩٦١ موبايل: ٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦

٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩ Email: dartalemg@yahoo.com

بسم الله الرحمن الرحيم
"فوق كل ذي علم عليم"
صدق الله العظيم

مقدمة

مما لا شك فيه أن مقدره الفرد منفردا تعتبر في كثير من الأحوال محدودة ومحددة بقدراته المالية والتنظيمية والإدارية، وقد لا يستطيع الفرد منفردا أن يخاطر في مجالات استثمارية متوسطة أو كبيرة، وبالتالي قد يشترك أكثر من فرد في تكوين منشأة ملكية جماعية فيما بينهم وفي هذه الحالة نطلق على هذا الكيان الجديد "شركة".

وقد يتم تكوين هذه الشركة بين شريكين أو أكثر بحيث يتعاون مجموعة من الشركاء في مجال تمويل وإدارة الاستثمارات الأمر الذي يساعد على تحقيق قدر من المشاركة في المخاطر وإدارة استثماراتهم في شركات قد تتخصص في أنشطة خدمية أو تجارية أو صناعية. وهذا ما يسمى بشركات الأشخاص.

وقد أظهر حدوث مجموعة من التطورات في حجم ونوعية الأنشطة خصوصا التطورات في مجال النشاط الصناعي إلى ظهور قصور في قدرات شركات الأشخاص لمحدودية مؤسسيها حدد قدرتها على الاستفادة من تلك التطورات التي تتطلب مبالغ طائلة لذلك ظهرت فكرة شركات المساهمة وهي الركيزة الأساسية فيما تعارف عليه بشركات الأموال حيث يمكن أن يشارك مئات بل آلاف الأفراد في رأس مال الشركة بما يساعد على تحقيق قدر أكبر من المشاركة في المخاطر.

وبطبيعة الحال فإن ظهور شركات الأموال لم يقضي على وجود شركات الأشخاص كما أن ظهور شركات الأشخاص لم يقضي من قبل على وجود المنشآت الفردية فكل نوع من تلك الأنواع الثلاثة موجود في الحياة الاقتصادية

ويمارس نشاطه الخدمي أو التجاري أو الزراعي أو الصناعي في حدود قدراته.

وتتقسم شركات الأشخاص إلى شركات تضامن وشركات توصية بسيطة، ويتضامن جميع الشركاء في شركات التضامن في مواجهة جميع تعهدات والتزامات الشركة ولو لم يحصل التوقيع إلا من أحدهم حيث تكون مسئولية الشركاء المتضامنون مسئولية كاملة عن التزامات الشركة تجاه الغير وهي مسئولية غير محدودة وغير محددة بحصصهم في رأس مال الشركة، ولدائني الشركة ضمان عام علي أموال الشركة بصفة أصلية وعلي أموال الشركاء المتضامنون الخاصة بصفة احتياطية فإذا لم تكفي أموال الشركة يفي الشركاء المتضامنون بالباقي، كما أن إشهار إفلاس شركة التضامن يترتب عليه بالضرورة إشهار إفلاس جميع الشركاء المتضامنون.

ويعرف القانون التجاري شركة التوصية البسيطة بأنها شركة تعقد بين شريك واحد أو أكثر من المتضامنون وبين شريك واحد أو أكثر يكونون أصحاب أموال فيها وخارجين عن الإدارة ويسمون موصون. ويكون الشريك الموصي في هذه الحالة مسئولاً عن ديون والتزامات الشركة بقدر حصته في رأس المال فقط ولا يحق له إدارة الشركة ولا يترتب علي إشهار إفلاس الشركة إفلاسه.

وتتقسم شركات الأموال إلى شركات مساهمة وشركات توصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، وينقسم رأس مال الشركات المساهمة إلى أجزاء متساوية القيمة يطلق عليها أسهم، ويتم تداول تلك الأسهم بالثراء والبيع في بورصة الأوراق المالية ويكون المالك-المساهم- مسئولاً عن ديون والتزامات وخسائر الشركة بقدر ما يمتلكه من أسهم.

أما رأس ما شركة التوصية بالأسهم فيتكون من جزئين الجزء الأول يمتلكه شريك متضامن أو أكثر مسئول مسئولية كاملة والجزء الثاني يتكون من أسهم متساوية القيمة يمتلكها مجموعة من المساهمين يكونون مسئولين بقدر ما يمتلكون من أسهم وهذه الأسهم تكون قابلة للتداول.

أما الشركات ذات المسئولية المحدودة فيتكون رأسمالها من مجموعة من الحصص المتساوية بعد أقصى خمسين حصة لخمسين شريك ولا يكون الشريك مسئولاً إلا بقدر حصته في رأس المال. ونشير بداية إلى أننا سوف نتناول خلال هذا الكتاب المعالجات المحاسبية المرتبطة بالشركات المساهمة تحديداً دون شركات التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة.

وفي ضوء ذلك، فإننا نخصص هذا الكتاب بمكوناته لدراسة المحاسبة المالية في شركات الأشخاص دون شركات الأموال التي نخصص لها كتاباً آخر منفصلاً، ولتحقيق الهدف من هذا الكتاب تم تقسيم الدراسة خلاله إلى خمسة فصول أساسية تتناول دورة حياة شركة الأشخاص منذ تكوينها وولادة الشخصية الاعتبارية لها ومروراً بتطور وتدهور أحوالها وانتهاء بوفاتها أي تصفية أعمالها وانقضاء أجلها.

وبذلك يختص الفصل الأول بالمعالجات والإجراءات المحاسبية المرتبطة بعملية إثبات تكوين شركات الأشخاص، ونتناول في الفصل الثاني المعالجات المحاسبية المرتبطة بكيفية قياس وتوزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.

ونعرض خلال الدراسة بالفصلين الثالث والرابع للمعالجات المحاسبية الخاصة بتعديل عقد الشركة حيث نتناول تعديل أسس ونسب توزيع الأرباح والخسائر وزيادة وتخفيض رأس المال في شركات الأشخاص خلال دراستنا في

الفصل الثالث بينما نتناول في الفصل الرابع كيفية إجراء المعالجات المحاسبية المرتبطة بالتعديل أو التغيير في أشخاص الشركاء في شركات الأشخاص سواء من خلال عملية انضمام شريك جديد أو أكثر أو عملية انفصال أو وفاة أحد الشركاء.

وأخيرا نخصص للفصل الخامس لبيان الإجراءات والمعالجات المحاسبية اللازمة لإثبات انقضاء الشركة وانقضاء شخصيتها المعلوية حيث نتناول إجراءات تصفية الشركة سواء كانت تصفية فورية سريعة أو تصفية تدرجية بطيئة وأولويات اهتمام المحاسب المالي في كلا الحالتين، ونعرض في نهاية هذا الفصل لإجراءات الانتماع في شركات الأشخاص.

وقد روعي عند إعداد هذا الكتاب تدعيمه بالعديد من الأمثلة والحالات والتطبيقات العملية، وقد تطلب ذلك الرجوع إلى كثير من المراجع والكتب العلمية للمعبرة.

وتبقى في النهاية كلمة وفاء وتقدير لكل الأجيال التي تعلمنا علي يديها وسبقنا في الكتابة في موضوع هذا الكتاب واخص بالذكر في هذا المقام أستاذي الدكتور عبد الحي مرعي رحمه الله وأسأتذني أدام الله عليهم الصحة ومزيد من العطاء الدكتور السيد عبد المقصود والدكتور أحمد بسيوني والدكتور محمد سرايا. ولعلنا نكون قد قدمنا للدارسين عملا مفيدا في هذا المجال. ونسأل الله العلي القدير التوفيق في إعداد هذا المؤلف بحيث يكون مفيدا لقارئيه.

وبالله التوفيق ،،،

المؤلف

الإسكندرية 14 سبتمبر

قائمة محتويات الكتاب

رقم الصفحة	الموضوع
5	مقدمة الكتاب.....
9	قائمة محتويات الكتاب.....
11	الفصل الأول: تكوين شركات الأشخاص.....
63	تطبيقات الفصل الأول.....
69	الفصل الثاني: توزيع الأرباح والخسائر.....
155	تطبيقات الفصل الثاني.....
163	الفصل الثالث: التعديل في عقد الشركة
199	تطبيقات الفصل الثالث.....
211	الفصل الرابع: التعديل في أشخاص الشركاء.....
263	تطبيقات الفصل الرابع.....
271	الفصل الخامس: انقضاء شركات الأشخاص.....
341	تطبيقات الفصل الخامس.....

الفصل الأول
تكوين شركات الأشخاص

يختص هذا الفصل بمجموعة من المعالجات المحاسبية المرتبطة بميلاد الشخصية المعنوية للشركة، أي مجموعة المعالجات المحاسبية الواجب إجرائها لإثبات تكوين شركات الأشخاص، وبصفة عامة تنقسم شركات الأشخاص إلى ثلاثة أنواع من الشركات هي شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، وشركات المحاصة. ويمثل النوع الأخير من تلك الشركات حالة خاصة مؤقتة في شركات الأشخاص نظرا لطبيعتها المستترة ووقتية نشاطاتها وقصر أجلها، لذلك قد نتناول المعالجات المحاسبية لتكوين تلك الشركات وتسجيل نشاطاتها والتقارير عنها بصفة مستقلة في مرحلة لاحقة من الدراسة إذا توافر لها مكان في هذا الكتاب. ومن ثم فإن المعالجات المحاسبية لإجراءات التكوين في هذا الفصل تقتصر على كل من شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة فقط. وفي هذا الصدد نجد أن إجراءات التكوين من الناحية القانونية أو المحاسبية متماثلة لكلا نوعي الشركات حيث لا اختلاف بين التزامات الشريك المتضامن أو الشريك الموصى عند تكوين الشركة. وتتمثل التزامات الشركاء عند تكوين الشركة في أداء وسداد حصصهم في رأس مال الشركة.

وبطبيعة الحال فإن كلمة "شركة" تعبر عن أن الوحدة الاقتصادية غير مملوكة لفرد وحيد وإلا أطلق عليها "منشأة فردية"، وبالتالي تعتبر أي "شركة" بصفة عامة بمثابة وحدة اقتصادية مملوكة ملكية جماعية لمجموعة من الأفراد سواء كانت في شكل شركة أشخاص حيث يكون عدد الشركاء محدود (شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة) أو كانت في شكل شركة أموال حيث يكون عدد المساهمين أكثر (شركة مساهمة أو شركة توصية بالأسهم أو شركة ذات مسئولية محدودة).

وفي ضوء ذلك نتناول خلال هذا الفصل الإجراءات المحاسبية اللازمة لتكوين شركات الأشخاص، ونبدأ بالتعرف علي الفرق بين شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، وفي هذا المجال نركز علي النقاط التالية:

- « يكون جميع الشركاء في شركة التضامن متضامنون.
- « في شركة التوصية البسيطة يكون فيها شريك متضامن أو أكثر وشريك موصى أو أكثر.

ولكن ما هو الفرق بين الشريك المتضامن والشريك الموصى؟

- « يعتبر الشريك المتضامن كالتاجر الفرد مسئول مسئولية كاملة وغير محدودة عن كل ديون والتزامات وخسائر الشركة سواء في حدود حصته في رأس المال أو في أمواله الخاصة. ويكون من حق الشريك المتضامن أن يكون مسئولا عن إدارة الشركة. ويمكن أن يظهر أسم الشريك المتضامن في عنوان الشركة
- « أما الشريك الموصى فيكون مسئول فقط عن ديون والتزامات وخسائر الشركة بقدر حصته في رأس المال، وبالتالي تكون مسئوليته مسئولية محدودة ومحددة بقدر هذه الحصة. وبطبيعة الحال ليس من حق الشريك الموصى إدارة الشركة.

وفي ضوء ذلك نعرض لإجراءات تكوين شركات الأشخاص سواء كانت تضامن أو توصية بسيطة وفقا للسياق التالي.

بعد تحرير عقد الشركة، وتحديد حصة أو مقدار مساهمة كل شريك من الشركاء في رأس مال الشركة، يبدأ كل شريك في سداد حصته في رأس المال، وبالتالي يتم إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات تكوين الشركة، واثبات سداد كل

سريت لحصته في رأس مال الشركة الأمر الذي يتوقف على طبيعة أو نوع الحصة المقدمة من كل شريك.

ويمكن أن تميز في هذا الصدد بين ثلاث أنواع من الحصص التي يساهم بها الشركاء في أي شركة أشخاص سواء كانت تضامن أو توصية بسيطة حيث تنقسم إسهامات الشركاء في شركات الأشخاص في أنواع ثلاثة من مساهمات الحصص هي:

المساهمة النقدية في رأس المال (حصة نقدية).

• المساهمة العينية في رأس المال (حصة عينية).

• المساهمة في إدارة الشركة بالجهد والعمل (حصة عمل).

وتقتصر المعالجة المحاسبية لإجراءات التكوين على إثبات المساهمات النقدية والعينية في رأس المال والتقرير عنها، حيث لا مجال في الفكر المحاسبي المستقر لإثبات المساهمات بالجهد والعمل في سجلات الشركة أو الإفصاح عنها في تقاريرها المالية.

حصة العمل

محاسبيا لا يتم إجراء قيد بالنسبة لحصة العمل في تاريخ التكوين ، بل يكتفي بذكر أن الشريك المعين مشارك بمجهوده نظير نسبة معينة من الأرباح سوف يحصل عليها عندما تحقق الشركة صافي ربح وتقوم بتوزيعه بين الشركاء وفقا لعقد الشركة.

أما فيما يتعلق بكل من الحصة النقدية أو الحصة العينية فيتم إجراء المعالجة المحاسبية لكلاهما وفقا للسياق التالي.

الحصة النقدية

وفيها يساهم الشريك في الشركة عن طريق تقديم حصته في رأس المال نقداً، ولإثبات هذه المساهمة محاسبياً يمكن أن نفرق بين حالتين:

1. حالة سداد الحصة النقدية دفعة واحدة حيث يتم جعل حساب النقدية مدیناً، ويجعل حساب رأس مال الشريك للمعين دائناً بقيمة الحصة النقدية.

ويكون قيد اليومية في هذه الحالة كما يلي:

من حـ/ النقدية	xxx
إلى حـ/ رأس مال الشريك	xxx
قيد إثبات سداد قيمة للحصة النقدية دفعة واحدة	

2. حالة سداد الحصة النقدية علي أكثر من دفعة حيث يتم توسط حساب حصص الشركاء وبحيث يجعل حساب حصة الشريك في البداية مدیناً بكامل قيمة الحصة، ويجعل حساب رأس ماله دائناً بقيمة الحصة بالكامل ثم يجعل حساب النقدية مدیناً، ويجعل حساب حصة الشريك دائناً بقيمة ما تم سداده من دفعات أولاً بأول ووفقاً لتسلسل تواريخ السداد.

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

قيد إثبات حصة الشريك بالكامل:

من حـ/ حصة الشريك ...	xxx
إلى حـ/ رأس مال الشريك	xxx
قيد إثبات قيمة الحصة النقدية بالكامل	

قيد بالجزء المسدد من الحصة:

من حـ/ النقدية	xxx
إلى حـ/ حصة الشريك	xxx
قيد إثبات سداد قيمة الدفعة المسددة من حصة الشريك	

مثال رقم (1):

فى أول يناير 2011 أُنْتُقَ كل من أحمد ومحمد ومحمود على تكوين شركة توصية بسيطة برأسمال قدره 600000 جنيه يقسم بين الشركاء بنسبة 3 : 2 : 1 على التوالى، وعلى أن يكون الشريك محمود شريكا موصيا. وقد اتفق الشركاء على أن يتم سداد رأس المال نقداً وعلى دفعات كالتالى:

- يسدد 50 % من حصة كل شريك فى رأس المال فور توقيع العقد فى أول يناير 2011.
- يسدد 30 % من حصة كل شريك فى رأس المال بعد 6 أشهر من تاريخ التوقيع على عقد الشركة.
- يسدد المتبقى من حصص الشركاء فى رأس المال بعد 9 أشهر من تاريخ التوقيع على عقد الشركة.
- تحتسب فائدة تأخير بمعدل 12% سنوياً فى حالة تأخر أحد الشركاء عن سداد الدفعات الخاصة به.

المطلوب:

1. تسجيل قيود اليومية اللازمة لاثبات حصص الشركاء فى رأس المال وسدادها وتصوير حساب حصص الشركاء وتصوير ميزانية عمومية افتتاحية للشركة الجديدة بفرض قيام كافة الشركاء بالوفاء بتعهداتهم فى التواريخ المحددة.
2. تسجيل قيود اليومية اللازمة لاثبات حصص الشركاء فى رأس المال وسدادها بفرض عدم قيام الشريك محمود بسداد الدفعة الأخيرة فى موعدها وسدادها فى نهاية ديسمبر 2011.

إجابة المثال رقم (1):

• اثبات حصص الشركاء في رأس المال:

من مذكورين	
حـ/ حصة الشريك أحمد	300000
حـ/ حصة الشريك محمد	200000
حـ/ حصة الشريك محمود	100000
إلى مذكورين	
حـ/ رأس مال الشريك أحمد	300000
حـ/ رأس مال الشريك محمد	200000
حـ/ رأس مال الشريك محمود	100000

• اثبات سداد حصص الشركاء في المواعيد المتفق عليها:

اثبات سداد الدفعة الأولى = 50% في أول يناير 2011

من حـ/ النقدية		300000
إلى مذكورين		
حـ/ حصة الشريك أحمد	150000	
حـ/ حصة الشريك محمد	100000	
حـ/ حصة الشريك محمود	50000	

اثبات سداد الدفعة الثانية=30% بعد 6 شهور في 2011/7/1

180000	من حـ/ النقدية
	إلى مذكورين
90000	حـ/ حصة الشريك أحمد
60000	حـ/ حصة الشريك محمد
30000	حـ/ حصة الشريك محمود

اثبات سداد الدفعة الثالثة=20% بعد 9 شهور في 2011/10/1

120000	من حـ/ النقدية
	إلى مذكورين
60000	حـ/ حصة الشريك أحمد
40000	حـ/ حصة الشريك محمد
20000	حـ/ حصة الشريك محمود

ويلاحظ في هذا المثال أن الشركاء قد قاموا بسداد حصصهم النقدية في رأس المال على دفعات في المواعيد المتفق عليها.

ويتم تصوير حساب حصص الشركاء في تاريخ التكوين على النحو

التالي:

حـ / حصص الشركاء (القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	→	ب	أ	بيان	→	ب	أ
من حـ/ النقدية	50	100	150	إلى حـ/ رأسمال لشركاء	100	200	300
رصيد م. عومية	50	100	150				
	100	200	300		100	200	300

ويتم إعداد الميزانية العمومية للشركة الجديدة في تاريخ التكوين بذلك على النحو التالي:

ميزانية عمومية إفتتاحية

رأس مال لشركاء	600000	انقضية	300000
حصص الشركاء	(300000)	300000	
		300000	300000

أما في حالة تأخر أى من الشركاء في سداد أية دفعة من مساهماته في رأس مال الشركة بعد التاريخ المتفق عليه مقدما بينهم، فإنه يلتزم بفوائد تأخير لصالح الشركة وفقا لما يقضى به الاتفاق بين الشركاء أو وفقا لما يقضى به القانون المدني في هذا الصدد. وينص القانون المدني المصري في هذا الصدد بأنه إذا تعهد شريك بأن يقدم حصته في الشركة مبلغا من النقود ولم يقدمه في الميعاد المتفق عليه التزم بفوائد تأخير من تاريخ الاستحقاق من غير حاجة إلى مطالبة قضائية، ودون إخلال بما قد يستحق من تعويض تكميلي عند الاقتضاء.

وبحقوق توسيط حساب حصة الشريك في هذه الحالة إمكانية تتبّع حصص الشركاء والتعرف على تواريخ استحقاقها والمحاسبة عن فوائده وغرامات التأخير عنها.

وإذا افترضنا في النقطة الثانية من المثال السابق أن الشريك محمود قد تأخر في سداد الدفعة الأخيرة من مساهمته في رأس مال الشركة، وقام بسدادها في نهاية ديسمبر 2011، وبفرض أن عقد الشركة يقضى باحتساب فوائد تأخير على الشركاء حالة التأخر في سداد حصصهم في رأس المال أو جانباً منها بواقع 12 % سنوياً كما هو مقرر في هذا المثال. فإنه يترتب على ذلك تعديل

في حل المثال السابق لتصحيح قيود إثباتات سداد حصص الشركاء في رأس المال على النحو التالي.

اثباتات سداد الدفعة الأولى=50% في أول يناير 2011

300000	من حـ/ النقدية
	إلى مذكورين
150000	حـ/ حصة الشريك أحمد
100000	حـ/ حصة الشريك محمد
50000	حـ/ حصة الشريك محمود

اثباتات سداد الدفعة الثانية=30% بعد 6 شهور في 2011/7/1

180000	من حـ/ النقدية
	إلى مذكورين
90000	حـ/ حصة الشريك أحمد
60000	حـ/ حصة الشريك محمد
30000	حـ/ حصة الشريك محمود

اثباتات سداد الدفعة الثالثة=20% بعد 9 شهور في 2011/10/1

100000	من حـ/ النقدية
	إلى مذكورين
60000	حـ/ حصة الشريك أحمد
40000	حـ/ حصة الشريك محمد

اثبات سداد الدفعة الأخيرة للشريك محمود:

حيث أن الشريك محمود سدد الدفعة الأخيرة لحصته في رأس المال في نهاية ديسمبر، أي بعد ثلاثة أشهر من تاريخ الاستحقاق، لذلك فإنه يلتزم بسداد الدفعة الأخيرة ومقدارها 20000 جنيه علاوة على فوائد تأخير بواقع 12 % سنوياً عن تلك المدة، ومن ثم فإن فوائد التأخير تكون:

$$\text{فوائد التأخير} = 20000 \times 12\% \times 3 \div 12 = 600 \text{ جنيه.}$$

وعلى ذلك يكون قيد سداد الشريك محمود للدفعة الأخيرة من حصته متأخراً بما في ذلك الفوائد كما يلي:

20600	من حـ/ النقدية
	إلى مذكورين
20000	حـ/ حصة الشريك محمود
600	حـ/ فوائد تأخير

وتتم تسوية فوائد التأخير الدائنة في نهاية العام في 2011/12/31 بإقفالها في حساب الأرباح والخسائر بالقييد التالي.

600	من حـ/ فوائد تأخير
600	حـ/ الأرباح والخسائر

الحصة العينية

قد تكون الحصة العينية في صورة أصل وحيد أو مجموعة من الأصول المقدمة من أحد الشركاء، وفي هذه الحالة يكون القيد الواجب إجراءه مشتملاً حساب أو حسابات الأصول المقدمة (من مذكورين) في الجانب المدين... إلى حساب رأس مال الشريك في الجانب الدائن.

وقد تكون في صورة أصول والتزامات مقدمة من أحد اشركه خصوصاً إذا كان هذا الشخص مالكا لمنشأة فردية قبل دخوله شركا في الشركة ويكون القيد الواجب إجراءه في هذه الحالة مشتملا حساب الأصول المقدمة (من مذكورين) في الجانب المدين ... وكل من (إلى مذكورين) حساب رأس مال الشريك وحسابات الالتزامات المنقولة للشركة الجديدة في الجانب الدائن.

ويكون الشكل العام لقيد اليومية في هذه الحالة كما يلي:

قيد إثبات سداد قيمة حصة عينية في شكل أصول فقط مقدمه من أحد الشركاء:

من مذكورين	
حـ/ نقدية	xx
حـ/ عقارات	xx
حـ/ أثاث وتركيبات	xx
حـ/ أجهزة ومعدات	xx
حـ/ سيارات	
حـ/ أصول مقدمة لغيري	xx
إلى حـ/ رأس مال الشريك "..."	xx
(إثبات سداد قيمة الحصة العينية المقدمة في شكل أصول من الشريك ... في تاريخ التكوين)	

مع مراعاة أنه يتم تحديد قيمة تلك الأصول المقدمة استنادا إلى قيمتها السوقية العادلة المتفق عليها في تاريخ التكوين وليس وفقا لتكلفتها التاريخية وقت إقتنائها.

وعموما لا يختلف الإجراء المحاسبي اللازم لإثبات الحصة العينية المقدمة في شكل منشأة فردية عن القيد الرئيسي السابق إلا بوجود التزامات

منقلة للشركة الجديدة تظهر في الجانب الدائن من قيد السداد الذي يمكن أن يظهر علي النحو التالي.

قيد إثبات سداد قيمة حصة عينية في شكل منشأة فردية (أصول والتزامات)

مقدمه من أحد الشركاء:

من منكورين	
حـ/ نقدية	xx
حـ/ عقارات	xx
حـ/ عملاء وأوراق قبض	xx
حـ/ أصول مقدمة لأخرى	xx
إلى منكورين	
حـ/ رأس مال الشريك "..."	xxxx
حـ/ دائنين وأوراق دفع	xx
حـ/ التزامات منقلة أخرى	xx
(إثبات سداد الحصة العينية المقدمة من الشريك ...)	

ويمكن بعد إجراء قيود السداد الخاصة بكل شريك استخدام ما ورد بتلك القيود لتصوير الحسابات وتحديد الأرصدة وإعداد الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة الجديدة لتوضح المركز المالي لها في تاريخ الاتفاق، ويمكن التعرف علي تلك الإجراءات من خلال بيانات المثال التالي.

مثال رقم (2):

اتفق نور، وكامل، ومحمد علي تكوين شركة تضامن وبحيث يكون إجمالي رأس مال الشركة الجديدة قدرة 600000 جنيه، وبحيث يقسم رأس المال بينهم بنسبة 1 : 2 : 3 علي التوالي، وقد قام الشريك (نور) بسداد 40% من حصته في رأس المال نقدا في تاريخ الاتفاق، وقد اتفق مع الشريكين

(كامل، ومحمد) على سداد باقي حصه الشريك نور في رأس المال (60%) على دفعتين متساويتين بعد ذلك الأولى بعد ثلاثة أشهر، والثانية بعد ستة أشهر من تاريخ الاتفاق.

أما بالنسبة للشريك (كامل) فقد قدم الأصول التالية سداداً لحصته في رأس المال:

- 30000 جنيه عقارات (القيمة السوقية العادلة 50000 جنيه).
- 80000 جنيه أثاث وتركيبات (القيمة السوقية العادلة 40000 جنيه).
- 70000 جنيه سيارات (القيمة السوقية العادلة 90000 جنيه).
- الباقي نقداً في تاريخ الاتفاق.

وبالنسبة للشريك (محمد) فقد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية سنداً لحصته في رأس المال، وقد ظهرت الميزانية العمومية لمنشأة (محمد) الفردية في تاريخ الاتفاق كما يلي:

رأس المال	200000	نقدية	46000
أرباح محتجزة	30000	عملاء	53000
دائنين ولأوراق دلع	80000	لأوراق قبض	21000
مصاريف مستحقة	20000	مستلزمات	60000
		معدات	80000
		أثاث	30000
		سيارات	40000
	330000		330000

وقد اتفق الشركاء الثلاثة فيما بينهم على الآتي:

1. بفحص رصيد حساب العملاء تقرر إعدام دين مبلغ 3000 جنيه، وتكوين مخصص ديون مشكوك فيها بنسبة 10 % من باقي العملاء.

2. اتضح أن القيمة الحالية لأوراق القبض بعد خصم مصاريف القطع (الخصم) في تاريخ الاتفاق 20000 جنيه.
 3. القيمة السوقية العادلة للمستلزمات 50000 جنيه، وللمعدات 120000، ولالأثاث 25000 جنيه، وللسيارات 30000 جنيه.
 4. اتفقوا على عدم انتقال المصاريف المستحقة للشركة الجديدة.
 5. اتفقوا على أن يتم تسوية للفروق نقدا سواء بالسحب أو الإيداع.
- المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات تكوين الشركة، وسداد الشركاء الثلاثة لحصصهم في رأس المال.
2. تصوير ميزانية عمومية افتتاحية للشركة الجديدة في تاريخ التكوين.
3. افترض أن الشركاء الثلاثة لم يتفقوا على تسوية الفروق في حصة الشريك محمد فما أثر ذلك على قيد سداد الشريك محمد وكيف تظهر الميزانية العمومية افتتاحية للشركة الجديدة في تاريخ التكوين في هذه الحالة؟
4. إجراء ما يلزم لإثبات سداد الشريك نور باقي حصته في رأس المال.
5. إجراء ما يلزم لاقفال دفاتر منشأة (محمد) الفردية.

إجابة المثال رقم (2):

نلاحظ أن إجمالي رأس مال الشركة الجديدة 600000 جنيه، وأنه يقسم بين الشركاء الثلاث بنسبة 1 : 2 : 3 على التوالي، وبذلك تكون حصة كل شريك منهم كما يلي:

- حصة الشريك (نور) = $600000 \times (1 \div 6) = 100000$ جنيه.
- حصة الشريك (كامل) = $600000 \times (2 \div 6) = 200000$ جنيه.
- حصة الشريك (محمد) = $600000 \times (3 \div 6) = 300000$ جنيه.

ويتم إجراء قيود سداد الشركاء الثلاثة لحصصهم في رأس المال علي النحو التالي:

قيود سداد حصة الشريك (نور)

ذكرنا أنه إذا كان الشريك يسدد حصته النقدية على دفعات ، فإن الأمر يتطلب توسيط حساب يسمى حساب حصص الشركاء أو حصة الشريك بحيث يجعل مدينا ورأس المال دائن بكامل الحصة في البداية، ثم يجعل دائنا بالجزء المسدد منها فقط وفي تاريخ السداد سواء عند الاتفاق أو بعد ذلك، لذلك تكون قيود اليومية الخاصة بالشريك نور كما يلي:

100000	من حـ/ حصة الشريك" نور "
100000	إلى حـ/ رأس مال الشريك "نور"
	(إثبات قيمة حصة الشريك نور بالكامل)
40000	من حـ/ النقدية
40000	إلى حـ/ حصة الشريك "نور"
	(إثبات قيمة الدفعة المسددة 40% من الحصة في تاريخ الاتفاق)

ويظهر حساب حصة الشريك نور في تاريخ الاتفاق بذلك علي النحو التالي:

حـ / حصة الشريك نور

100000	إلى حـ/ رأس مال نور	40000 60000	من حـ/ للنقدية
100000		100000	رصيد م. صومية

ونلاحظ أنه طالما يوجد جزء غير مسدد 60000 جنيه تمثل 60% من حصة الشريك (نور) فإن هذا المبلغ يمثل رصيد حساب حصة الشريك نور، ويخصم هذا الرصيد من حساب رأس مال الشريك نور عند إعداد الميزانية العمومية الافتتاحية وصولا لتحديد رأس المال المدفوع في تاريخ التكوين.

قيد سداد الشريك (كامل)

قدم الشريك كامل حصة عينية في صورة مجموعة من الأصول المقدمة وتسجل بالقيم الجديدة المتفق عليها بين الشركاء باعتبارها تمثل القيمة السوقية العادلة في تاريخ الاتفاق، وعلى أن يتم تحديد المبلغ المدفوع نقدا كمتمم وفقا لاتفاق الشركاء سواء بالسحب أو الإيداع كما يتضح من قيد اليومية التالي:

من مذكورين	
حـ/ عقارات	50000
حـ/ أثاث وتركيبات	40000
حـ/ سيارات	90000
حـ/ نقدية (متمم)	<u>20000</u>
إلى حـ/ رأس مال الشريك "كامل"	200000
(إثبات سداد حصة الشريك كامل في تاريخ التكوين)	

قيد سداد الشريك (محمد)

قدم الشريك محمد حصة عينية في صورة منشأة فردية كان يمتلكها منفردا قبل الاتفاق على تكوين الشركة، وتتمثل في مجموعة من الأصول المقدمة وتسجل بالقيم الجديدة المتفق عليها بين الشركاء على اعتبار أنها تعكس القيم السوقية العادلة كما تشمل أيضا انتقال التزامات إلى الشركة الجديدة تسجل بالقيم المتفق عليها أيضا، وبحيث يتم تحديد المتمم نقدا بالسحب (يجعل حساب النقدية دائن) أو بالإيداع (يجعل حساب النقدية مدين) كما يتضح من إجراء قيد اليومية التالي:

من مذكورين	
حـ/ عملاء	50000
حـ/ أوراق قبض	21000
حـ/ مستلزمات	50000
حـ/ معدات	120000
حـ/ أثاث	25000
حـ/ سيارات	30000
حـ/ نقدية(متمم)	90000
إلي مذكورين	
حـ/ رأس مال الشريك "محمد"	300000
حـ/ دائنين وأوراق دفع	80000
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	5000
حـ/ مخصص قطع أوراق قبض	1000
(إثبات سداد حصة الشريك محمد)	

ونلاحظ من خلال حل هذا المثال ما يلي:

1. بالنسبة للعملاء (53000 جنيه) يخصم منها الديون المدومة المتفق عليها عند تكوين الشركة وتبلغ 3000 جنيه، ويظهر الباقي 50000 جنيه في الجانب المدين لقيد السداد ، كما يتم تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بنسبة 10 % من رصيد باقي العملاء. وتكون قيمة مخصص الديون المشكوك فيها بذلك = $50000 \times 10\% = 5000$ جنيه تظهر في الجانب الدائن من قيد السداد.
2. بالنسبة لأوراق القبض (21000 جنيه) تظهر في الجانب المدين بكامل قيمتها الدفترية أو قيمتها الاسمية على أن يتم تكوين مخصص قطع أوراق

القبض بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية لها وهو 1000 جنيه يظهر في الجانب الدائن من قيد السداد.

3. تم تسجيل باقي عناصر الأصول المنقولة إلى الشركة الجديدة بقيمتها السوقية العادلة المتفق عليها بين الشركاء في تاريخ التكوين.

4. أي أصل أو التزام يتم الاتفاق بين الشركاء صراحة على عدم إنتقاله إلى الشركة الجديدة مثل المصاريف المستحقة لا يظهر في قيد السداد.

5. هناك عناصر لا تظهر في قيد السداد تلقائي رغم أنها موجودة في الميزانية العمومية للمنشأة الفردية لأنها لا تنتقل بطبيعتها للشركة الجديدة مثل عناصر حقوق الملكية رأس المال والاحتياطي والأرباح المرحلة والمحتجزة (أرباح السنوات السابقة) أو الخسائر المرحلة (خسائر السنوات السابقة) أو حساب جارى صاحب المنشأة الفردية.

6. إذا لم ينص على تسوية الفروق نقدا بالسحب أو الإيداع يكون متمم القيد في هذه الحالة بمثابة شهرة محل إذا ظهر في الجانب المدين من قيد السداد.

7. يتم إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية الافتتاحية) للشركة الجديدة في تاريخ التكوين من خلال ما تم إجراؤه من قيود سداد.

وبناء على ذلك يمكن أن تظهر الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة الجديدة على النحو التالي:

رأس مال الشريك نور(4)	40000	نقدية(1)	150000
رأس مال للشريك كامل	200000	عملاء	50000
رأس مال الشريك محمد	300000	أوراق قبض	21000
إجمالي رأس المال المدفوع	540000	مستلزمات	50000
مخصص ديون مشكوك فيها(5)	5000	معدات	120000
مخصص قطع أوراق قبض(6)	1000	عقارات	50000
دائنين وأوراق دفع	80000	سيارات(2)	120000
		أثاث وتركيبات(3)	65000
	626000		626000

(1) يمثل مجموع ما دفعه الشريك نور نقدا 40000 جنيه + ما دفعه الشريك كامل نقدا 20000 جنيه + ما دفعه الشريك محمد نقدا 90000 جنيه = 150000 جنيه.

(2) يمثل مجموع ما قدمه الشريك كامل من سيارات 90000 جنيه + ما قدمه الشريك محمد من سيارات 30000 جنيه = 120000 جنيه.

(3) يمثل مجموع ما قدمه الشريك كامل من أثاث 40000 جنيه + ما قدمه الشريك محمد من أثاث 25000 جنيه = 65000 جنيه.

(4) يمثل رصيد رأس مال الشريك نور وقدره 40000 جنيه الجزء المدفوع من حصته في رأس المال حتى تاريخ إعداد الميزانية، وكان من الممكن أن يتم تسجيله كما يلي (رصيد حصته في رأس المال بالكامل 100000 جنيه مخصوماً منه الجزء غير المسدد من حصته وقدره 60000 جنيه).

(5) كان يمكن خصم مخصص الديون المشكوك فيها وقدره 5000 جنيه شكليا من رصيد العملاء وقدره 50000 جنيه في جانب الأصول علي أن يظهر الفرق بمبلغ 45000 جنيه.

(6) كان يمكن خصم مخصص قطع أوراق القبض وقدره 1000 جنيه شكليا من رصيد أوراق القبض وقدره 21000 جنيه في جانب الأصول علي أن يظهر الفرق بمبلغ 20000 جنيه.

وبذلك كان يمكن إعداد الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة الجديدة في

تاريخ التكوين كما يلي:

100000 رأس مال الشريك نور		نقدية	150000
40000 - حصة الشريك نور			
200000 رأس مال الشريك كامل		50000 عملاء	
		- 5000 مخصص	45000
300000 رأس مال الشريك محمد		21000 أوراق قبض	
		- 1000 مخصص	20000
540000 إجمالي رأس المال المدفوع		مستلزمات	50000
80000 دائنين وأوراق دفع		معدات	120000
		عقارات	50000
		سيارات	120000
		أثاث وتركيبات	65000
620000			620000

وبطبيعة الحال كان يمكن إعداد الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة

الجديدة في تاريخ التكوين في شكل قائمة مركز مالي علي النحو التالي:

626000	50000	<u>أولاً: الأصول والحسابات المدينة</u> عقارات
	65000	أثاث
	120000	معدات
	120000	سيارات
	50000	عملاء
	21000	أوراق قبض
	150000	نقدية
	50000	مستلزمات
		إجمالي الأصول
		<u>ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>
626000	40000	رأس مال الشريك نور (100000-60000 حصص)
	200000	رأس مال الشريك كامل
	300000	رأس مال الشريك محمد
	5000	مخصص ديون مشكوك فيها
	1000	مخصص قطع أوراق قبض
	80000	دائنين وأوراق دفع
		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

3. اثبات سداد الشريك محمد إذا لم يتفق الشركاء على تسوية الفروق نقدا

من مذكورين	
حـ/ نقدية	46000
حـ/ عملاء	50000
حـ/ أوراق قبض	21000
حـ/ مستلزمات	50000
حـ/ معدات	120000
حـ/ اثاث	25000
حـ/ سيارات	30000
حـ/ شهرة محل (متمم)	<u>44000</u>
إلى مذكورين	
حـ/ رأس مال الشريك "محمد"	300000
حـ/ دائنين وأوراق دفع	80000
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	5000
حـ/ مخصص قطع أوراق قبض	1000
(إثبات سداد حصة الشريك محمد)	

ونلاحظ أنه طالما لم ينص على تسوية الفروق نقدا بالسحب أو الإيداع يكون متمم القيد في هذه الحالة بمثابة شهرة محل بمبلغ 44000 جنيه ويظهر في الجانب المدين من قيد السداد. وتعتبر بمثابة أصل غير ملموس يمكن استهلاكه بعد ذلك على عدد من السنوات يتم الاتفاق عليه بين الشركاء. وتكون الميزانية العمومية في هذه الحالة كما يلي:

100000 رأس مال الشريك نور		نقدية	106000
- 60000 حصة الشريك نور	40000		
رأس مال الشريك كامل	200000	50000 عملاء	
		- 5000 مخصص	45000
رأس مال للشريك محمد	300000	21000 أوراق قبض	
		- 1000 مخصص	20000
إجمالي رأس المال المنفوع	540000	مستلزمات	50000
دائنين وأوراق دفع	80000	معدات	120000
		عقارات	50000
		سيارات	120000
		أثاث وتركيبات	65000
		شهرة محل	44000
	620000		620000

3. إثبات سداد الشريك نور باقي حصته في رأس المال:

إجمالي حصته في رأس المال = 100000 جنيه سدد منها عن التكوين 40% أي 40000 جنيه، والباقي علي دفعتين متساويتين كل منهما 30000 جنيه وتكون القيود بذلك كما يلي:

30000	من حـ/ النقدية
30000	إلى حـ/ حصة الشريك نور
	(إثبات سداد الدفعة الأولى)

30000	من حـ/ النقدية
30000	إلى حـ/ حصة الشريك "تور"
	(إثبات سداد الدفعة الثانية)

4. إثبات إقفال دفاتر منشأة محمد الفردية:

يمكن إجراء قيد إقفال سجلات المنشأة الفردية لمحمد بجعل الأرصدة المدينة دائنة وجعل الأرصدة الدائنة مدينة وقيمتها الدفترية القديمة كما هي، ويتضح ذلك من القيد التالي:

من مذكورين	
حـ/ رأس المال	200000
حـ/ دائنين وأوراق دفع	80000
حـ/ مصاريف مستحقة	20000
حـ/ أرباح مرحلة	30000
إلى مذكورين	
حـ/ نقدية	46000
حـ/ عملاء	53000
حـ/ أوراق قبض	21000
حـ/ مستلزمات	60000
حـ/ معدات	80000
حـ/ثاث	30000
حـ/سيارات	40000
(إثبات إقفال دفاتر منشأة محمد الفردية)	

ونلاحظ من بيانات قيد إقفال سجلات المنشأة الفردية لمحمد أن كافة الأرصدة المدينة قد جعلت دائنة وقيمتها الدفترية كما هي وكذلك كافة الأرصدة

الدائنة قد جعلت مدينة وبقيمتها للدفترية القديمة كما هي، ويتضح أيضا ظهور كافة عناصر حقوق ملكية المنشأة الفردية كما هي، والعناصر غير المنقلة للشركة الجديدة ظهرت أيضا كما هي خلال قيد الإقفال السابق.

والآن دعنا نفترض أنه تم تكوين الشركة وبدأت بالفعل في مزاولة النشاط، وبعد فترة قرر الشركاء إعدام دين علي أحد العملاء القدامى لمنشأة محمد الفردية بمبلغ 4000 جنيه. فما هو الإجراء المحاسبي الملائم في هذه الحالة؟ يتم إثبات ذلك من خلال جعل حساب مخصص الديون المشكوك فيها السابق تكوينه في تاريخ التكوين مدينا وحساب العملاء دائنا بالمبلغ المقرر إعدامه. ويكون القيد بذلك كما يلي:

4000	من حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
4000	إلى حـ/ العملاء
	(إثبات الديون المعدومة)

والآن دعنا نفترض أيضا أنه تقرر إعدام دين علي أحد العملاء القدامى لمنشأة محمد الفردية بمبلغ 7000 جنيه وليس 4000 جنيه. فما هو الإجراء المحاسبي الملائم في هذه الحالة؟

في هذه الحالة يتحمل الشريك محمد بالفرق بين مخصص الديون المشكوك فيها السابق تكوينه في تاريخ التكوين مدينا وبين المبلغ المقرر إعدامه. ويكون القيد بذلك كما يلي:

	من مذكورين
5000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
2000	حـ/ جاري للشريك محمد
7000	إلى حـ/ العملاء
	(إثبات الديون المعدومة)

تحويل منشأة فردية إلى شركة أشخاص

تعتبر عملية تحويل منشأة فردية أو عدة منشآت فردية إلى شركة أشخاص من الأمور المنطقية والشائعة في التطبيق العملي حيث يلجأ أصحاب المنشآت الفردية عادة إلى تكوين شركات تضامن أو توصية بسيطة بضم أفراد العائلة إلى ملكية المنشأة الفردية بهدف التمتع بالمميزات الضريبية الناجمة عن توزيع صافي دخل المنشأة على عدد أكبر من الأفراد. كذلك قد يلجأ الورثة إلى تحويل المنشأة الفردية التي كان يمتلكها مورثهم لتأخذ شكل شركة واقع باعتبارها شركة أشخاص.

علاوة على ذلك فإنه يمكن أن تندمج أكثر من منشآت فردية لملاك لا تربطهم علاقة تماثل أو تكامل في مجال نشاط معين ليأخذ الإدماج القائم بينهما شكل شركة التضامن أو التوصية البسيطة.

وقد يواجه المحاسبون في مثل تلك الحالات بعضاً من المشاكل المحاسبية التي تتعلق بكيفية إثبات ومعالجة الأصول والالتزامات العينية المقدمة من الشركاء مساهمة منهم في تكوين الشركة الجديدة. كذلك قد يواجه المحاسبون مشاكل محاسبية أخرى تتعلق بكيفية إقفال وتنظيم السجلات المحاسبية للمنشأة الفردية القائمة خاصة في حالة استخدام نفس السجلات لتسجيل الأحداث المالية الخاصة بالشركة الجديدة؛ لذلك فإن الدراسة في هذا الفصل يمكن أن تتصدى أيضاً لتلك المشاكل من خلال مجموعة من الأمثلة التطبيقية التالية.

مثال رقم (3):

فى أول يناير 2011 اتفق كل من مندور، و وليد على تكوين شركة تضامن برأس مال إجمالى قدره 300000 جنيه يقسم بين الشريكين بنسبة 2 : 1 على التوالى. وقد قام الشريك وليد بسداد حصته فى رأس المال نقدا أما الشريك مندور فقد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية وفقا للميزانية التالية مسددا لحصته فى رأس مال للشركة.

<u>أولا: الأصول والحسابات المدينة</u>	
150000	آلات ومعدات
60000	أثاث
70000	مخزون
80000	عملاء
50000	أوراق قبض
90000	أوراق مالية
25000	نقدية
525000	إجمالى الأصول
<u>ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>	
200000	رأس المال
20000	أرباح محتجزة
140000	دائنون
70000	أوراق دفع
50000	مجمع إهلاك آلات
30000	مجمع إهلاك أثاث
15000	مخصص ديون مشكوك فيها
525000	إجمالى الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

اثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين للشركة وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة في ظل كل من الحالات التالية:

- الحالة الأولى: إذا اتفق الشريكين علي أن يقوم الشريك مندور بسداد النقص في حصته او سحب الزيادة نقدا.
- الحالة الثانية: إذا اتفق الشريكين علي أن تكون قيمة منشأة مندور تعادل قيمة حصته في رأس المال.
- الحالة الثالثة: إذا اتفق الشريكين علي أن تكون قيمة منشأة مندور تعادل قيمة حصته في رأس المال بعد إعادة تقديرها وقد اسفرت إعادة التقدير عن الآتي:

1 - تم تقدير الأصول على النحو التالي:

الآلات والمعدات 90000 جنيه، الأثاث 35000 جنيه، والمخزون 60000 جنيه، والعملاء 62000 جنيه، وأوراق القبض 48000 جنيه، وأوراق مالية 75000 جنيه.

2 - تبين أن بعض الأثاث قد تم شراؤه بالتقسيط، وأن الأقساط المسحقة عليه تبلغ 15000 جنيه لم تتضمنها سجلات منشأة مندور.

إجابة المثال رقم (3):

نلاحظ في هذا المثال ان الشريك مندور قد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية مقابل حصته في الشركة. وتتضمن الأصول المقدمة من الشريك نوعيات متفاوتة من الأصول تتمثل فيما يلي:

1 - أصول قابلة للاهلاك كالآلات والمعدات والأثاث. وهذه الأصول مسجلة في سجلات المنشأة الفردية بتكلفتها مع بيان مجموعات اهلاكها.

ويتم تسجيل تلك الأصول فى سجلات الشركة بصافى قيمتها الدفترية بعد استبعاد مجمع الاهلاك الخاص بكل أصل، أو بقيمتها التقديرية وفقا لاتفاق الشركاء.

2 - أصول متداولة مثل المخزون أو العدد والأدوات والمهمات والأوراق المالية، وهذه الأصول مسجلة فى سجلات المنشأة الفردية عادة بتكلفتها. ويتم تسجيل مثل تلك الأصول أيضا فى سجلات الشركة بقيمتها الدفترية أو بقيمتها التقديرية حسب اتفاق الشركاء.

3 - أصول متداولة تتمثل فى حقوق مالية للمنشأة الفردية لدى الغير مثل حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض. وهذه الأصول يلتزم الشريك الذى قدمها للشركة بضمان قيمتها والتزام المدينين بسدادها. كذلك فإن هذه الأصول يتم التعبير عنها محاسبيا فى صورة حسابات مدينة فى سجلات الشركة . لذلك فإن أى تعديل فى قيمتها أو فى قيمة الالتزام الواقع على الشريك فيها تتم تعويته فى حساب مخصص دون التأثير على القيمة الاسمية لتلك الحقوق. ويعنى ذلك أنه يجب توسط حساب مخصص ديون مشكوك فيها لتسوية أى تعديلات فى حسابات العملاء والمدينين، وحساب مخصص قطع أوراق قبض لتسوية أى تعديلات فى قيم أوراق القبض.

وبناء على ذلك فإنه يتم يمكن بيان حل هذا المثال وفقا للسياق التالى.

الحالة الأولى

افتراض إنتقال أصول وخصوم المنشأة الفردية بقيمتها الدفترية مع قيام الشريك مندور بمسداد النقص عن حصته في رأس المال أو سحب الزيادة فيها نقداً. وفي هذه الحالة تكون قيود تكوين الشركة على النحو التالي:

100000	من حـ/ النقدية
100000	إلى حـ/ رأس مال الشريك وليد
(إثبات سداد حصة الشريك وليد نقداً)	

3. إثبات سداد حصة الشريك مندور

من مذكورين	
حـ/ آلات ومعدات	100000
حـ/ أثاث	30000
حـ/ مخزون	70000
حـ/ عملاء	80000
حـ/ أوراق قبض	50000
حـ/ أوراق مالية	90000
حـ/ نقدية *	5000
إلى مذكورين	
حـ/ رأس مال الشريك "مندور"	200000
حـ/ دافئين	140000
حـ/ أوراق دفع	70000
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	15000
(إثبات سداد حصة الشريك مندور)	

ملاحظات:

- تم تسجيل كل من الأثاث والآلات بصافي القيمة الدفترية في الجانب المدين بعد خصم واستبعاد مجمع الإهلاك.
- تم تسجيل العملاء بالإجمالي في الجانب المدين وكذلك تسجيل مخصص السديون المشكوك فيها في الجانب الدائن.
- كانت رصيد النقدية 25000 ظهر منها 5000 جنيه فقط في الجانب المدين كمتعم بما يعني أن صافي الأصول المقدمة يزيد عن حصة الشريك مندور في رأس مال الشركة بهذا المبلغ.

• تكون الميزانية الافتتاحية للشركة بعد التكوين على النحو التالي:

525000	100000	<u>أولاً: الأصول والخصائص المبنية</u>
	30000	آلات ومعدات
	70000	أثاث
	80000	مخزون
	50000	علاء
	90000	أوراق قبض
	105000	أوراق مالية
		نقدية
		إجمالي الأصول
		<u>ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية والخصائص الدائنة</u>
525000	200000	رأس مال للشريك مندور
	100000	رأس مال للشريك وليد
	140000	دائنون
	70000	أوراق دفع
	15000	مخصص ديون مشكوك فيها
		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

الحالة الثانية

افتراض انتقال أصول وخصوم منشأة مندور بقيمتها الدفترية سدادا لحصته فسي رأس مال الشركة، وفي إطار ذلك الفرض فإن الزيادة في صافي القيمة الدفترية للمنشأة عن حصة الشريك في رأس مال الشركة لن يتم ردها للشريك مندور نقدا بل يتم معالجته مثل تلك الزيادة على أساس كونها احتياطي تقويم أصول يظهر في الجانب الدائن من قيد السداد، كما أن حالة النقص لن يترتب عليها مطالبة الشريك بسداده نقدا بل سيتم تصويته على أساس أنه شهرة محل يظهر في الجانب المدين من قيد السداد.

وفي هذه الحالة تكون قيود تكوين الشركة على النحو التالي:

اثبات سداد حصة الشريك وليد

وتعادل نصف حصة الشريك مندور وتسدد نقدا دفعة واحدة

100000	من حـ/ النقدية
100000	إلى حـ/ رأس مال الشريم وليد
(إثبات سداد حصة الشريك وليد نقدا)	

اثبات سداد حصة الشريك مندور

من منكورين	
حـ/ آلات ومعدات	100000
حـ/ اثاث	30000
حـ/ مخزون	70000
حـ/ عملاء	80000
حـ/ أوراق قبض	50000
حـ/ أوراق مالية	90000
حـ/ نقدية	25000
إلى منكورين	
حـ/ رأس مال الشريك "مندور"	200000
حـ/ احتياطي تقويم أصول	20000
حـ/ دائنين	140000
حـ/ أوراق دفع	70000
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	15000
(إثبات سداد حصة الشريك مندور)	

- ظل رصيد النقدية 25000 جنيه كما هو وتم تسجيل الزيادة في صافي القيمة الدفترية للمنشأة عن حصة الشريك في رأس مال الشركة على أساس كونها احتياطي تقويم أصول يظهر في الجانب الدائن من قيد السداد.
- وتظهر للميزانية الافتتاحية لشركة مندور ووليد بعد التكوين مباشرة في هذه الحالة على النحو التالي:

545000	100000	<u>أولاً: الأصول والحسابات المدينة</u>
	30000	آلات ومعدات
	70000	ثلاث
	80000	مخزون
	50000	عملاء
	90000	أوراق قبض
	125000	أوراق مالية
		نقدية
		إجمالي الأصول
		<u>ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>
545000	200000	رأس مال الشريك مندرج
	100000	رأس مال الشريك وليد
	20000	احتياطي تقويم أصول
	140000	دائنون
	70000	أوراق دفع
	15000	مخصص ديون مشكوك فيها
		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

الحالة الثالثة

افتراض انتقال أصول وخصوم منشأة مندور بالقيم الجارية "السوقية العادلة المتفق عليها" سداد لحصته في رأس مال الشركة. وفي هذه الحالة يتم اثبات الأصول والخصوم بالقيم التقديرية المتفق عليها مع تسوية قيمة العملاء وأوراق القبض من خلال حسابات المخصصات. أما فيما يختص بالفرق بين صافي قيمة الحصة المقدمة ورأس مال الشريك فإنه تتم تسويته من خلال حساب شهرة المحل أو حساب احتياطي تقويم الأصول طالما لم ينص علي تسوية الفروق نقدا.

وبذلك تكون قيود اليومية اللازمة لاثبات تكوين الشركة على النحو التالي.

اثبات سداد حصة الشريك وليد

وتعادل نصف حصة الشريك مندور وتسدد نقدا دفعة واحدة

100000	من حـ/ النقدية
100000	إلى حـ/ رأس مال الشريك وليد
(إثبات سداد حصة الشريك وليد نقدا)	

إثبات سداد حصة الشريك مندور

من مذكورين	
حـ/آلات ومعدات	90000
حـ/أثاث	35000
حـ/مخزون	60000
حـ/عملاء	80000
حـ/أوراق قبض	50000
حـ/أوراق مالية	75000
حـ/نقدية	25000
حـ/شهرة المحل (متمم)	<u>30000</u>
إلى مذكورين	
حـ/ رأس مال الشريك "مندور"	200000
حـ/ دائنين	155000
حـ/ أوراق دفع	70000
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	18000
حـ/ مخصص قطع أوراق قبض	2000
(إثبات سداد حصة الشريك مندور)	

• تم تسجيل كافة الأصول والالتزامات المنقولة بالقيم الجارية المتفق عليها.

• ظل رصيد النقدية 25000 جنيه كما هو وتم تسجيل النقص في صافي الأصول المقدمة من الشريك عن حصته في رأس مال الشركة على أساس كونه شهرة محل تظهر في الجانب المدين من قيد للمداد.

وتظهر الميزانية الافتتاحية لشركة مندور ووليد بعد التكوين مباشرة في هذه الحالة على النحو التالي:

545000	90000	<u>أولاً: الأصول والحسابات المدينة</u>
	35000	آلات ومعدات
	60000	أثاث
	80000	مخزون
	50000	عملاء
	75000	أوراق قبض
	125000	أوراق مالية
	30000	نقدية
		شهرة محل
		إجمالي الأصول
545000		<u>ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>
	200000	رأس مال الشريك مندرج
	100000	رأس مال الشريك وليد
	155000	دائنون
	70000	أوراق دفع
	2000	مخصص قطع أوراق قبض
	18000	مخصص ديون مشكوك فيها
		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

مثال رقم (4):

اتفق نادر و ريهام على تكوين شركة تضامن تعمل في المجال السياحي، وبحيث تكون حصة الشريك نادر في رأس المال ضعف حصة الشريك ريهام على أن تقوم الشريك ريهام بسداد حصتها في رأس المال نقداً على دفعتين متساويتين الأولى في وقت الاتفاق والثانية بعد ثلاث شهور من تكوين الشركة.

وقد قدم الشريك نادر أصول وخصوم منشأته الفردية سداد لحصته في رأس مال الشركة الجديدة، وقد ظهرت الميزانية العمومية لمنشأة نادر الفردية كما يلي في تاريخ الاتفاق كما يلي:

رأس المال	150000	نقدية	10000
أرباح مرحلة	20000	عملاء	30000
دائنين وأوراق دفع	50000	سيارات	40000
مصاريف مستحقة	10000	معدات	50000
		عقارات	100000
	230000		230000

وقد اتفق الشريكين على تكوين مخصص ديون مشكوك فيها للعملاء بمبلغ 5000 جنيه، وتقدير السيارات بمبلغ 55000 جنيه، والمعدات بمبلغ 40000 جنيه، والعقارات بمبلغ 160000 جنيه بما يعكس القيم السوقية العادلة لكل منهم. كما اتفق الشريكان على عدم انتقال المصاريف المستحقة للشركة الجديدة.

المطلوب:

1. تحديد رأس مال الشركة وحصة كل شريك في رأس المال.
2. إجراء قيود سداد الشركاء لحصصهم في رأس المال.
3. تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة الجديدة.

4. إقفال دفاتر المنشأة الفردية(منشأة نادر).

إجابة المثال رقم (4):

نلاحظ أن رأس مال الشركة الجديدة غير معطى، ولا يمكن الاستدلال عليه من خلال حصة الشريك الثاني ريهام حيث لا توجد أي معلومات مفيدة عن قيمة ما قدمته للشركة الجديدة، إلا أنه قد نص الاتفاق بين الشريكين علي أن حصة ريهام = نصف حصة نادر.

وفي ضوء المعلومات المتاحة يمكن تحديد حصة الشريك نادر في رأس مال الشركة الجديدة بالمعادلة التالية :

حصة نادر في رأس مال الشركة الجديدة =

الأصول المقدمة(المنقلة) بالقيم الجديدة(المتفق عليها)

- الالتزامات المقدمة(المنقلة) بالقيم الجديدة(المتفق عليها).

حصة نادر

= الأصول المقدمة(10000 نقدية+ 30000 عملاء+ 55000 سيارات+ 40000 معدات+ 160000 عقارات)

- الالتزامات المقدمة(5000 مخصص ديون مشكوك فيها+ 50000 دائنين وأوراق دفع)

= 295000 - 55000 = 240000 جنيه.

ونلاحظ أنه لم يتم تسجيل المصاريف المستحقة لعدم انتقالها للشركة الجديدة.

وطالما أن حصة نادر 240000 جنيه فإن حصة ريهام = $240000 \div 2$ =

120000 جنيه، ويكون إجمالي رأس مال الشركة ككل في هذه الحالة =

240000 + 120000 = 360000 جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة الجديدة في هذه الحالة
لتظهر علي النحو التالي:

قيود ممداد الشريك (نادر)

قدم الشريك نادر حصة عينية في صورة منشأة فردية كان يمتلكها
منفردا قبل الاتفاق علي تكوين الشركة الجديدة، وتتمثل في مجموعة من
الأصول المقدمة وتسجل بالقيم الجديدة المتفق عليها بين الشركاء كما تشمل
أيضا انتقال التزامات مثل للدائنون وأوراق الدفع إلى الشركة الجديدة تسجل
بالقيم المتفق عليها، وبحيث يعتبر الفرق بينهما وقدره 240000 جنيه حساب
رأس مال الشريك نادر في الشركة الجديدة وفقا لقيود اليومية التالي:

من مذكورين	
حـ/ عملاء	30000
حـ/ معدات	40000
حـ/ عقارات	160000
حـ/ سيارات	55000
حـ/ نقدية	10000
إلى مذكورين	
حـ/ رأس مال الشريك "نادر"	240000
حـ/ دلتين وأوراق دفع	50000
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	5000
(إثبات ممداد حصة الشريك نادر)	

قيّد سداد الشريك (ريهام)

ذكرنا من قبل أنه إذا كان للشريك يسدد حصته النقدية على دفعات، فإن الأمر يتطلب توسط حساب يسمى حساب حصة الشريك وبحيث يجعل هذا الحساب مدينا وحساب رأس المال دائنا بكامل قيمة الحصة في البداية 120000 جنيه، ثم يجعل دائنا بالجزء المسدد منها فقط وفي تاريخ السداد سواء عند الاتفاق 60000 جنيه النصف أو بعد ذلك، لذلك تكون قيود اليومية الخاصة بالشريك ريهام كما يلي:

120000	من حـ/ حصة الشريك "ريهام"
120000	إلى حـ/ رأس مال الشريك "ريهام"
(إثبات قيمة حصة الشريك ريهام بالكامل)	
60000	من حـ/ النقدية
60000	إلى حـ/ حصة الشريك "ريهام"
(إثبات قيمة الدفعة المسددة 50% من الحصة)	

ونلاحظ أنه طالما يوجد جزء غير مسدد من حصة الشريك (ريهام) فإنه يمثل رصيد حساب حصة الشريك ريهام، ويخصم هذا الرصيد من حساب رأس مال الشريك عند إعداد الميزانية وصولاً لتحديد رأس المال المدفوع. وقبل إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية الافتتاحية) للشركة الجديدة في تاريخ التكوين نوضح كيفية تصوير حساب رأس مال الشركاء وحساب حصة الشريك علي النحو التالي:

١. حـ/ حصة الشريك ريهام

120000	إلى حـ/ رأس مال الشريك ريهام	60000	من حـ/ النقدية (الجزء المسدد)
120000		60000	رصيد (الجزء غير المسدد)
		120000	

2. حـ/ رأس مال الشركاء

بيان	ريهام	نادر	إجمالي	بيان	ريهام	نادر	إجمالي
من مذكورين		240000	240000	رصيد ميزانية			
من حـ/ حصة الشريك	120000		120000		120000	240000	360000
	120000	240000	360000		120000	240000	360000

ويمكن بعد ذلك إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية الافتتاحية)

للشركة الجديدة في تاريخ التكوين علي النحو التالي:

رأس مال الشريك نادر	240000	نقدية (1)	70000
120000 رأس مال الشريك ريهام		30000 عملاء	
- 60000 حصة للشريك ريهام	60000	- 5000 مخصص	25000
إجمالي رأس المال المدفوع	300000	سيارات	55000
دائنين وأوراق دفع	50000	معدات	40000
		عقارات	160000
	350000		350000

(1) تمثل مجموع ما دفعه الشريك نادر نقدا 10000 جنيه + ما دفعه الشريك

ريهام نقدا 60000 جنيه = 70000 جنيه.

ويمكن بعد ذلك إجراء قيد إقفال سجلات المنشأة الفردية لنادر بجعل

الأرصدة المدينة دائنة وجعل الأرصدة الدائنة مدينة وبقيمتها الدفترية القديمة كما

هي، ويتضح ذلك من القيد التالي:

من مذكورين	
حـ/ رأس المال	150000
حـ/ دالتين وأوراق دفع	50000
حـ/ مصاريف مستحقة	10000
حـ/ أرباح مرحلة	20000
إلى مذكورين	
حـ/ عملاء	30000
حـ/ معدات	50000
حـ/ عقارات	100000
حـ/ سيارات	40000
حـ/ نقدية	10000
(إثبات إقفال دفاتر منشأة نادر الفردية)	

ونلاحظ من بيانات قيد إقفال سجلات المنشأة الفردية لنادر أن كافة الأرصدة المدينة جعلت دائنة بقيمتها الدفترية كما هي وكذلك كافة الأرصدة الدائنة جعلت مدينة وبقيمتها الدفترية القديمة كما هي، ويتضح أيضا ظهور كافة عناصر حقوق ملكية المنشأة الفردية كما هي، والعناصر غير المنقولة للشركة الجديدة ظهرت أيضا كما هي خلال قيد الإقفال السابق.

مثال رقم (5):

في أول يناير 2005 إتفق كل من نور وكامل على تكوين شركة تضامن لمزاولة النشاط في مجال السياحة بحيث يقتسمان الارباح والخسائر بينهما بالتساوى، وقد قدم كل منهما الاصول والخصوم التالية للمساهمة في رأس مال الشركة.

قدم الشريك نور ما يلي:

- 1 - أراضي قيمتها الدفترية 45000 جنيهها وقيمتها السوقية 60000 جنيه.
 - 2 - مباني قيمتها الدفترية 250000 جنيه، ومجمع إهلاكها 40000 جنيه. وقد قدرت قيمتها السوقية بمبلغ 240000 جنيه.
 - 3 - قرض البنك العقاري (برهن المباني) 100000 جنيه.
- قدم الشريك كامل حصته في رأس المال علي النحو التالي:
- 1 - نقدية 80000 جنيه.

- 2 - اوراق قبض 42000 جنيه (قيمتها الحالية 40000 جنيه).
- 3 - أثاث قيمته الدفترية 70000 جنيه، ومجمع إهلاكه 20000 جنيه، وتبلغ قيمته السوقية 40000 جنيه.

المطلوب:

إثبات قيود اليومية اللازمة للتكوين وتصوير الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة في ظل كل من الحالات التالية :

أولاً: إتفاق الشريكين على أن يكون رأس مال كل منهما معادلاً لصافي قيمة الحصة العينية المقدمة منه.

ثانياً: إتفاق الشريكين على اقتسام رأس مال الشركة بينهما بالتساوى مقابل الحصص المقدمة من كل منهما.

ثالثاً: إتفاق الشريكين على أن يكون رأس مال كل منهما 200000 جنيهاً مقابل الحصص العينية المقدمة من كل منهما.

إجابة المثال رقم (5):

أولاً:

افتراض أن رأس مال كل شريك يمثل صافي قيمة الحصص العينية المقدمة من كل منهما، وفي إطار ذلك الفرض فإن قيود تكوين الشركة تكون على النحو التالي:

من مذكورين	
حـ/ الأراضي	60000
حـ/ المباني	240000
إلى مذكورين	
حـ/ قرض البنك العقاري	100000
حـ/ رأس مال الشريك نور	200000
(إثبات ممداد رأس مال الشريك نور)	
من مذكورين	
حـ/ الأثاث	40000
حـ/ أوراق القبض	42000
حـ/ النقدية	80000
إلى مذكورين	
حـ/ مخصص قطع أوراق قبض	2000
حـ/ رأس مال الشريك كامل	160000
(إثبات ممداد رأس مال الشريك كامل)	

وبناءً على ذلك فإن تكون الميزانية الافتتاحية للشركة كما يلي:

رأس مال الشريك نور	200000	أراضي		60000
رأس مال الشريك كامل	160000	مباني		240000
قرض البنك العقاري	100000	أثاث		40000
		لورق قبض	42000	
		- مخصص قطع أبق	<u>2000</u>	40000
		نقدية		80000
	460000			460000

ثانياً:

اتفاق الشريكين علي اقتسام رأس مال الشركة بينهما بالتساوي أي بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، وفي ظل هذا الفرض فإن صافي قيمة الحصص العينية المقدمة من الشريكين مجتمعين تمثل رأس مال الشركة الذي يتم اقتسامه بينهما، وبالتالي فإن صافي قيمة الحصص العينية المقدمة منهما معا وتبلغ 360000 جنيه، ويكون رأس مال كل شريك 180000 جنيه.

وعلى ذلك تكون قيود تكوين الشركة والميزانية الافتتاحية كما يلي:

من مذكورين	
حـ/ الأراضى	60000
حـ/ المباني	240000
حـ/ الأثاث	40000
حـ/ أوراق القبض	42000
حـ/ النقدية	80000
إلى مذكورين	
حـ/ مخصص قطع أوراق القبض	2000
حـ/ قرض البنك العقاري	100000
حـ/ رأس مال الشريك نور	180000
حـ/ رأس مال الشريك كامل	180000
(إثبات سداد حصص الشركاء في رأس المال)	

ويعنى ذلك أن الشريك نور الذى قدم حصة عينية قيمتها الصافية تبلغ 200000 جنيها قد تنازل عن 20000 جنيه من صافى قيمة حصته لصالح الشريك كامل الذى قدم حصة تبلغ قيمتها الصافية 160000 جنيها فقط، أو بمعنى آخر يمكن القول بأن الشريك نور قد منح الشريك كامل مكافأة أو علاوة مادية مقدارها 20000 جنيه مقابل موافقته على الدخول معه شريكا فى الشركة. وتكون الميزانية الافتتاحية للشركة فى هذه الحالة كما يلى:

رأس مال الشريك نور	180000	أراضي		60000
رأس مال الشريك كامل	180000	مباني		240000
قرض البنك العقاري	100000	ثلاث		40000
		أوراق قبض	42000	
		- مخصص قطع أقمشة	<u>2000</u>	40000
		نقدية		80000
	460000			460000

ثالثاً:

اتفاق الشريكان على أن يكون رأس مال كل منهما 200000 جنيه مقابل الحصص المقدمة من كل منهما، وهنا نلاحظ أن صافي قيمة الحصة المقدمة من الشريك نور تبلغ بالفعل 200000 جنيه، في حين أن صافي قيمة الحصة المقدمة من الشريك كامل تبلغ فقط 160000 جنيه، ويعني ذلك أن الشريك نور قد وافق على أن يكون رأس مال الشريك كامل 200000 جنيه بزيادة قدرها 40000 جنيه عن القيمة الصافية للحصة المقدمة منه.

ويمكن اعتبار تلك الموافقة من الشريك نور بمثابة قيمة خاصة لإمكانيات معينة يمتلكها الشريك كامل وتضيف إلى الشركة نتيجة تواجده شريكا فيها، ويتم اعتبار الفرق بمثابة شهرة للمحل، وعلى ذلك يتم إثبات قيود تكوين الشركة وميزانيتها الافتتاحية على النحو التالي:

من مذكورين	
حـ/ شهرة المحل	40000
حـ/ الأراضى	60000
حـ/ المباني	240000
حـ/ الأثاث	40000
حـ/ أوراق القبض	42000
حـ/ النقدية	80000
إلى مذكورين	
حـ/ مخصص قطع أوراق القبض	2000
حـ/ قرض البنك العقارى	100000
حـ/ رأس مال الشريك نور	200000
حـ/ رأس مال الشريك كامل	200000
(إثبات سداد حصص الشركاء فى رأس المال)	

ويترتب على ذلك ظهور أصل جديد فى الميزانية الافتتاحية قيمته 40000 جنيه باسم شهرة المحل، وتكون قائمة المركز المالى فى هذه الحالة على النحو التالى:

502000	60000	<u>أولاً: الأصول والحسابات المدينة</u>
		أراضي
	240000	مباني
	40000	أثاث
	42000	أوراق قبض
	80000	نقدية
	40000	شهرة محل
		إجمالي الأصول
		<u>ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>
	200000	رأس مال الشريك نور
502000	200000	رأس مال الشريك كامل
	100000	قرض البنك العقاري
	2000	مخصص قطع أوراق قبض
		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

تطبيقات الفصل الأول

التطبيق الأول:

اتفق كل من محمود ومراد على تكوين شركة تضامن بحيث يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد قدم كل منهما الأصول والخصوم التالية للمساهمة في رأسمال الشركة: قدم محمود أراضي تكلفتها 120000 جنيه وقيمتها السوقية العادلة 150000 جنيه، ومباني قيمتها 600000 جنيه، وقرض البنك العقاري (برهن المباني) 250000 جنيه. وقدم مراد نقدية 300000 جنيه، وأثاث 100000 جنيه.

المطلوب:

اثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة إذا اتفق الشريكين على أن يكون رأسمال كل منهما 500000 جنيهها مقابل الحصص المقدمة من كل منهما.

التطبيق الثاني:

في أول يناير 2000 اتفق "تور وكامل ومحمد" على تكوين شركة توصية بسيطة على أن يكون الشريك محمد موصى ويبلغ رأس مال الشركة في ذلك التاريخ 600000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 1:2:3 على التوالي.

المطلوب: استخدام المعلومات السابقة في الإجابة على النقاط التالية:

1. إذا قام الشريك محمد بسداد حصته نقدا على ثلاث دفعات متساوية فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها لاثبات ذلك في تاريخ التكوين.
2. إذا قام الشريك كامل بتقديم الأصول التالية في تاريخ التكوين سدادا لخصته: سيارات تكلفتها 75000 جنيه وقيمتها السوقية العادلة 70000 جنيه، أوراق قبض قيمتها الاسمية 52000 جنيه وقيمتها الحالية في ذلك التاريخ 50000 جنيه، أجهزة

ومعدات تكلفتها 75000 جنيه وقيمتها السوقية العادلة 60000 جنيه، والباقي نقداً
فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها في هذه الحالة.

التطبيق الثالث:

في أول يناير 2004 إتفق كل من مني وبوسي ونوال على تكوين
شركة تضامن برأس مال قدره 360000 جنيه حيث يبلغ رأس مال الشريك
مني 100000 جنيه يسدد نقداً في تاريخ التكوين بينما يبلغ رأس مال الشريك
بوسي 120000 جنيه يسدد بتقديم عقار قيمته 80000 جنيه، وأجهزة ومعدات
قيمتها 40000 جنيه، ويبلغ رأس مال الشريك نوال 140000 جنيه يسدد بتقديم
سيارات قيمتها 90000 جنيه، وأوراق مالية قيمتها 40000 جنيه، والباقي نقداً.
وقد قام الشركاء بتنفيذ الاتفاق المبرم بينهم في نفس التاريخ.

المطلوب:

1. إثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة.
2. تصوير حساب رأس مال الشركاء.
3. تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية في تاريخ التكوين.

التطبيق الرابع:

إتفق كل من عبد المالك وعبد الغنى وعبد الوهاب في أول يناير 2004
على تكوين شركة تضامن برأس مال يقسم فيما بينهم بنسبة 5 : 3 : 2 على
التوالي، وقد قدم كل من عبد الغنى وعبد الوهاب حصتهما في رأس المال نقداً
في تاريخ التكوين. أما للشريك عبد المالك فقد قدم أصول وخصوم منشأته
للردية وفقاً للميزانية العمومية التالية في 31 ديسمبر 2003 :

رأس المال	75000	أجهزة ومعدات	35000
أرباح محتجزة	11000	مبيلات	38000
دائنين وأوراق دفع	34000	عملاء	24000
مصاريف مستحقة	15000	أوراق قبض	21000
		مصاريف مقدمة	4000
		نقدية	13000
	135000		135000

وقد اتفق الشركاء علي عدم انتقال كل من النقدية والمصروفات المقدمة والمصروفات المستحقة الى الشركة الجديدة، وإعادة تقدير الأجهزة والمعدات والسيارات وفقاً للقيمة السوقية العادلة لتصبح 50000 جنيه، 41000 جنيه على التوالي، وتقرر اعدام دين بمبلغ 1000 جنيه، وتقدير باقى حسابات المدينين والعملاء بواقع 90 % من القيمة الاسمية لها، واتضح أن تبلغ القيمة الحالية لأوراق القبض فى تاريخ الاتفاق 20500 جنيه.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة.
2. تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة بعد التكوين مباشرة.
3. إقفال دفاتر المنشأة الفردية.

التطبيق الخامس:

فى أول يناير 2011 اتفق كل من مندور، و وليد على تكوين شركة تضامن برأس مال إجمالى قدره 600000 جنيه يقسم بين الشريكين بنسبة 2 : 1 على التوالي. وقد قام الشريك وليد بسداد حصته فى رأس المال نقداً أما الشريك

مندور فقد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية وفقا للميزانية التالية سدادا لحصته في رأس مال الشركة.

1050000	300000	<u>أولا: الأصول والحسابات المدينة</u>
	120000	آلات ومعدات
	140000	أثاث
	160000	مخزون
	100000	علاء
	180000	أوراق قبض
	50000	أوراق مالية
		نقدية
		إجمالي الأصول
		<u>ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>
1050000	400000	رأس المال
	40000	أرباح محتجزة
	280000	دائتور
	140000	أوراق دفع
	100000	مجمع إهلاك آلات
	60000	مجمع إهلاك أثاث
	30000	مخصص ديون مشكوك فيها
		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

اثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة في ظل كل من الحالات التالية:

- الحالة الأولى: إذا اتفق الشريكين علي أن يقوم الشريك مندور بسداد النقص في حصته او سحب الزيادة نقداً.
- الحالة الثانية: إذا اتفق الشريكين علي أن تكون قيمة منشأة مندور تعادل قيمة حصته في رأس المال.

التطبيق السادس:

في أول يناير 2011 اتفق كل من كامل، وبسيوني علي تكوين شركة تضامن برأس مال إجمالي قدره 600000 جنيه يقسم بين الشريكين بنسبة 2 : 1 علي التوالي. وقد قام الشريك بسيوني بسداد حصته في رأس المال نقداً أما الشريك كامل فقد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية وفقاً للميزانية التالية سداداً لحصته في رأس مال الشركة.

<u>أولاً: الأصول والحسابات المدينة</u>	
آلات ومعدات	300000
أثاث	120000
مخزون	140000
عملاء	160000
أوراق قبض	100000
أوراق مالية	180000
نقدية	50000
إجمالي الأصول	1050000

ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة	
400000	رأس المال
40000	أرباح محتجزة
280000	دائتوب
140000	أوراق دفع
100000	مجمع إهلاك آلات
60000	مجمع إهلاك أثاث
30000	مخصص ديون مشكوك فيها
1050000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد اتفق الشريكين علي أن تكون قيمة منشأة كامل تعادل قيمة حصته في رأس المال بعد إعادة تقديرها وقد اسفرت إعادة التقدير عن تم تقدير الأصول على النحو التالي: الآلات والمعدات 180000 جنيه، الأثاث 70000 جنيه، والمخزون 120000 جنيه، والعملاء 124000 جنيه، وأوراق القبض 96000 جنيه، وأوراق مالية 150000 جنيه. كما تبين أن هناك أقساط مستحقة تبلغ 30000 جنيه لم تتضمنها سجلات منشأة كامل.

المطلوب:

1. اثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة.
2. تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة.

الفصل الثاني
توزيع الأرباح والخسائر
في شركات الأشخاص

يختص هذا الفصل ببيان كيفية توزيع الأرباح والخسائر في شركة الأشخاص سواء كانت شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة، ومبدئياً ينبغي أن نشير إلى أن عملية وكيفية توزيع الأرباح فيما بين الشركاء في شركات الأشخاص إنما تتم وفقاً لاتفاق الشركاء المنصوص عليه صراحة في عقد الشركة المبرم بينهم. وبالتالي وبعد أن تناولنا في الفصل الأول إجراءات إثبات تكوين الشركة والمعاملات المحاسبية المرتبطة بعدد الشركاء لحصصهم في رأس المال نتناول في هذا الفصل مشكلة توزيع واقتسام الأرباح والخسائر بين الشركاء. وفي حقيقة الأمر فإن عملية قياس الأرباح في حد ذاتها ليس مجالها هذا المقرر إلا أننا سوف نتعرض لبعض جوانبها بالقدر الذي نرى أنه من المتوقع أن يتأثر بطبيعة شركات الأشخاص وإمكانية الخلط بين بعض العمليات الخاصة بالشركاء والشركة مستهدفين محاولة التركيز على الشخصية المعنوية للشركة وضرورة فصلها واستقلالها عن شخصية الشركاء.

وفي ضوء ذلك تتطوى مشكلة توزيع الأرباح والخسائر في واقع الحال وفقاً للسياق السابق وبما يتناسب مع طبيعة الإجراءات والمعاملات المحاسبية في شركات الأشخاص على مشكلتين رئيسيتين هما مشكلة تحديد صافي الربح (أو الخسارة) القابل للتوزيع وإجراءات تسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى مشكلة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وفقاً لعقد الشركة.

ولتحقيق الهدف من الدراسة في هذا الفصل نتناول خلاله:

- قياس وتحديد الربح القابل للتوزيع في شركات الأشخاص.
- بيان كيفية توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.

ونعرض من خلال دراستنا في هذا الفصل هاتان النقطتان وفقاً للسياق التالي.

قياس وتحديد الربح القابل للتوزيع في شركات الأشخاص

بعد مزاوله النشاط، يقوم المحاسب المالي بتسجيل الأحداث المالية واستكمال خطوات الدورة المحاسبية ومنها بطبيعة الحال إعداد قائمة الدخل (الحسابات الختامية) ومن ثم تحديد نتيجة نشاط الشركة عن الفترة (سواء حققت الشركة ربحاً أم خسارة)، وهو الأمر الذي تم تناوله تفصيلاً في مقررات أخرى. ويتطلب الأمر بطبيعة الحال في شركات الأشخاص بعد ذلك ضرورة تحديد نصيب كل شريك في نتيجة نشاط الشركة سواء ربح أو خسارة، وهي مهمتها الأساسية في هذا الفصل وفقاً لمقتضيات هذا المقرر.

وفي ضوء التواجد المستمر لأحد أو بعض أو كل الشركاء في الشركة، ونظراً للارتباط شبه التام بين الشركة وبعض الشركاء فقد يحدث أن يخلط بعض المحاسبين في هذه الحالة بين الشركة كشخصية معنوية مستقلة وبين شخصية ومعاملات بعض الشركاء رغم ضرورة التمييز بينهما، وقد يترتب على هذا الخلط في بعض الحالات حدوث بعض الأخطاء غير المتعمدة أو المتعمدة في قياس نتيجة نشاط الشركة.

وبالتالي ينبغي قبل إجراء توزيع الأرباح في شركات الأشخاص أن نقوم أولاً بتحديد صافي الربح القابل للتوزيع. ثم نقوم بعد ذلك بتوزيعه وفقاً لاتفاق الشركاء في عقد الشركة، ويتمثل الهدف الأساسي من هذا الإجراء في ضرورة تحديد صافي الربح السليم (الصحيح) للشركة، وينبغي على محاسب الشركة أثناء محاولته التأكيد على التوصل إلى رقم الربح الصحيح مراعاة تأثير مجموعة من العناصر لعل من أهمها ما يلي:

- فائدة قرض الشركة إلى الشريك.
- فائدة قرض الشريك إلى الشركة.

• الفائدة على مسحوبات الشركاء.

• تصحيح الأخطاء المكتشفة عند التوزيع.

وبصفة عامة نذكر مبدئياً أن فائدة قرض الشركة إلى أحد الشركاء تمثل عبء على الشريك ينبغي أن يقوم بسدادها في المواعيد المستحقة أو يتم تحميلها على حسابه الجاري بحيث يجعل مديناً بها علي أن يتم تسوية كل ما له أو ما عليه بخلاف التغييرات في رأس المال - في الحساب الجاري لكل شريك إلا أننا نهتم بتلك الفائدة في هذه النقطة على أساس أنها تمثل إيراد للشركة، وبالتالي إذا لم يتم احتسابها وتسجيلها محاسبياً في سجلات الشركة فإن رقم صافي ربح الشركة الموضح عنه في قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) سيكون أقل مما يجب، ولذلك ينبغي احتساب فائدة قرض الشركة إلى أحد الشركاء وفقاً لما هو متفق عليه بين الشركاء في عقد الشركة وتسجيلها وإضافتها إلى رقم صافي الربح المحاسبي.

ومن ناحية أخرى فإن فائدة قرض الشريك إلى الشركة تمثل عبء على الشركة ينبغي أن تقوم بسدادها في المواعيد المستحقة أو ترحل وتضاف إلى الحساب الجاري للشريك بحيث يجعل دائناً بها، وبالتالي فإنها تمثل عبء على الشركة، وبالتالي إذا لم يتم احتسابها وتسجيلها محاسبياً في سجلات الشركة فإن رقم صافي ربح الشركة الموضح عنه في قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) سيكون أكبر مما يجب، ولذلك ينبغي احتساب فائدة قرض الشريك إلى الشركة وفقاً لما هو متفق عليه بين الشركاء في عقد الشركة وتسجيلها وخصمها من رقم صافي الربح المحاسبي.

وبالمثل فإن الفائدة على مسحوبات الشركاء تمثل عبء على الشريك ينبغي أن يقوم بسدادها أو تحمل على حسابه الجاري بحيث يجعل مديناً بها، وبالطبع

فإنها تمثل إيراد للشركة وإذا لم يتم احتسابها وتسجيلها محاسبيا في سجلات الشركة فإن رقم صافي ربح الشركة المفتح عنه في قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) سيكون أقل مما يجب، ولذلك ينبغي احتساب الفائدة على مسحوبات الشركاء وفقا لما هو متفق عليه بين الشركاء في عقد الشركة وتسجيلها وإضافتها إلى رقم صافي الربح المحاسبي.

أما فيما يتعلق بالآثر الناتج من تصحيح الأخطاء المكتشفة قبل إجراء توزيع الأرباح مباشرة فإنها قد تؤدي إلى زيادة أو تخفيض الربح بحسب تأثير تلك الأخطاء على الأرباح وقت حدوثها، فإذا كانت قد أدت إلى زيادة في المصروفات أو نقص في الإيرادات فإنها تكون قد أدت إلى نقص في أرباح الشركة الحالية، وبالتالي فإن تصحيحها يقتضي زيادة الربح المحاسبي قبل توزيعه بين الشركاء. أما إذا كانت تلك الأخطاء قد أدت إلى نقص في المصروفات أو زيادة في الإيرادات فإنها تكون قد أدت إلى زيادة في أرباح الشركة الحالية، وبالتالي فإن تصحيحها يقتضي نقص الربح المحاسبي قبل توزيعه بين الشركاء.

وعموما يمكن استخدام المعادلة التالية لتحديد صافي الربح القابل للتوزيع:

صافي الربح المعطى	xxx
+ فائدة قرض الشركة إلى الشريك	xxx
- فائدة قرض الشريك إلى الشركة	(xxx)
+ فائدة على مسحوبات الشركاء	xxx
- صافي الربح القابل للتوزيع	xxx

ويمكن أيضا في هذه الحالة تصوير حساب أرباح وخسائر معدل لتحديد صافي الربح الصحيح كما يلي:

حـ/ أ، خ بمعدل

صافي الربح (من حـ/ أ، خ)	xx	فائدة قرض الشريك إلى الشركة	xx
فائدة قرض الشركة إلى الشريك	xx	تصحيح خطأ يؤدي إلى نقص الربح	xx
فائدة على مسحوبات للشركاء	xx		
تصحيح خطأ يؤدي إلى زيادة الربح	xx	صافي الربح القابل للتوزيع (إلى حـ/ توزيع أ، خ)	xx
	xxx		xxx

ولعرض فيما يلي مجموعة من الأمثلة لمناقشة تلك العناصر.

المثال رقم (1):

بفحص بيانات إحدى شركات التضامن بين محمد ومحمود وأحمد في نهاية عام 2011 اتضح أن صافي الربح عن العام وفقاً لرصيد حساب الأرباح والخسائر كان 124900 جنيه، واتضح ما يلي:

- حصلت الشركة في أول مارس عام 2011 علي قرض من الشريك أحمد بمبلغ 40000 جنيه، وتم سداده بالفعل في نهاية نوفمبر 2011 ولم يتم احتساب الفائدة المدينة بمعدل 10% سنوياً.
- حصلت الشركة في أول إبريل عام 2010 علي قرض من الشريك محمود بمبلغ 20000 جنيه، ولم يتم سداده حتي نهاية عام 2011، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 10% سنوياً.
- حصل الشريك محمد علي قرض من الشركة بمبلغ 10000 جنيه في أول مايو 2011 ولم يتم سداده حتي نهاية العام، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 12% سنوياً.

- أوضحت أن مسحوبات الشركاء الثلاثة بلغت 15000 جنيه، 20000 جنيه، 25000 جنيه علي التوالي بمتوسط تاريخ لتلك المسحوبات أول ابريل، وأول يوليو، وأول أغسطس علي التوالي، وينص عقد الشركة علي احتساب فائدة علي مسحوبات الشركاء بمعدل 6% سنويا، ولم يتم احتساب الفائدة علي المسحوبات عن العام الحالي.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون آخر الفترة للعام الحالي كان أقل مما يجب بمبلغ 10000 جنيه تكلفة مشتريات بضاعة بالطريق لم تدرج في قوائم جرد المخزون.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون آخر الفترة لعام 2009 كان أكبر مما يجب بمبلغ 11000 جنيه حيث تم إدراج بضاعة كانت مباعة ولم يتم شحنها بعد في قوائم جرد المخزون.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن هناك معدات قد تم شراءها بتكلفة 30000 جنيه وتم استخدامها بالفعل منذ أول يوليو 2011 وتستهلك بمعدل 20% سنويا (العمر المقدر لها 5 سنوات وليس من المتوقع أن يكون لها قيمة كخردة في نهاية عمرها المقدر)، وقد أغفل المحاسب احتساب وتسجيل إهلاك لتلك المعدات.

والمطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في نهاية عام 2011.
2. تصوير حـ/ أرباح وخسائر معدل وتحديد صافي الربح القابل للتوزيع.
3. إذا نص اتفاق الشركاء في عقد الشركة علي توزيع صافي الربح أو الخسارة فيما بينهم بالتساوي. أحسب نصيب كل شريك منهم من صافي الربح القابل للتوزيع.

إجابة المثال رقم (1):

تحليل البيانات وإجراء قيود اليومية اللازمة

- حصلت الشركة في أول مارس عام 2011 علي قرض من الشريك أحمد بمبلغ 40000 جنيه، وتم سداده بالفعل في نهاية نوفمبر 2011 ولم يتم احتساب الفائدة المدينة بمعدل 10% سنويا.

فائدة قرض الشريك أحمد للشركة = $40000 \times (12 \div 9) \times 10\% = 3000$
 جنيه تمثل عبء علي الشركة (مدينة باعتبارها مصروف) وتمثل إيراد للشريك (يجعل بها حسابه الجاري دئنا طالما لم ينص علي سدادها نقدا) وتكون قيود إثباتها وإقفالها علي النحو التالي:

3000	من حـ/ فائدة قرض الشريك أحمد
3000	إلى حـ/ جاري الشريك أحمد
	إثبات فائدة قرض الشريك أحمد
3000	من حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
3000	إلى حـ/ فائدة قرض الشريك أحمد
	إقفال فائدة قرض الشريك أحمد

- حصلت الشركة في أول أبريل عام 2010 علي قرض من الشريك محمود بمبلغ 20000 جنيه، ولم يتم سداده حتي نهاية عام 2011، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 10% سنويا.

فائدة قرض الشريك محمود للشركة = $20000 \times (12 \div 12) \times 10\% = 2000$
 2000 جنيه تمثل عبء علي الشركة (مدينة باعتبارها مصروف) وتمثل إيراد للشريك (يجعل بها حسابه الجاري دئنا طالما لم ينص علي سدادها نقدا) وتكون قيود إثباتها وإقفالها علي النحو التالي:

2000	من حـ/ فائدة قرض الشريك محمود
2000	إلى حـ/ جاري الشريك محمود
	إثبات فائدة قرض الشريك محمود
2000	من حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
2000	إلى حـ/ فائدة قرض الشريك محمود
	إقفال فائدة قرض للشريك محمود

- حصل الشريك محمد علي قرض من الشركة بمبلغ 10000 جنيه في أول مايو 2011 ولم يتم سداده حتي نهاية العام، ولم يتم احتساب الفائدة المدينة عن العام الحالي بمعدل 12% سنويا.

فائدة قرض الشركة للشريك محمد = $10000 \times (12 \div 8) \times 12\% = 800$ جنيه تمثل عبء علي الشريك (يجعل بها حسابه الجاري مدينا طالما لم ينص علي سدادها نقدا) وتمثل إيراد للشركة (دائنة باعتبارها إيرادا) وتكون قيود إثباتها وإقفالها علي النحو التالي:

800	من حـ/ جاري الشريك محمد
800	إلى حـ/ فائدة قرض الشركة للشريك محمد
	إثبات فائدة قرض الشريك محمد
800	من حـ/ فائدة قرض الشركة للشريك محمد
800	إلى حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
	إقفال فائدة قرض للشريك محمد

- أتضح أن مسحوبات الشركاء الثلاثة بلغت 15000 جنيه، 20000 جنيه، 25000 جنيه علي التوالي بمتوسط تاريخ لتلك المسحوبات أول ابريل، وأول يوليو، وأول أغسطس علي التوالي، وينص عقد الشركة علي احتساب فائدة علي مسحوبات الشركاء بمعدل 6% سنويا، ولم يتم احتساب الفائدة علي المسحوبات عن العام الحالي.

الفائدة علي مسحوبات الشركاء تمثل عبء علي الشركاء (يجعل بها الحساب الجاري للشركاء مدينا) وتمثل إيراد للشركة (دائنة باعتبارها إيرادا)، ويتم احتسابها وتحديدتها لكل شريك علي النحو التالي:

فائدة المسحوبات = المبلغ × المدة / وفقا لمتوسط تاريخ السحب × معدل الفائدة

الفائدة علي مسحوبات محمد = $15000 \times (12 \div 9) \times 6\% = 675$ جنيه.

الفائدة علي مسحوبات محمود = $20000 \times (12 \div 6) \times 6\% = 600$ جنيه.

الفائدة علي مسحوبات أحمد = $25000 \times (12 \div 5) \times 6\% = 625$ جنيه.

إجمالي الفائدة علي مسحوبات الشركاء = 1900 جنيه.

وتكون قيود إثباتها وإقفالها علي النحو التالي:

من حـ/ جاري الشركاء	675
حـ/ جاري الشريك محمد	
حـ/ جاري الشريك محمود	600
حـ/ جاري الشريك أحمد	625
إلي حـ/ الفائدة علي مسحوبات الشركاء	1900
إثبات الفائدة علي مسحوبات الشركاء	
من حـ/ الفائدة علي مسحوبات الشركاء	1900
إلي حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"	1900
إقفال الفائدة علي مسحوبات الشركاء	

- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون آخر الفترة للعام الحالي كان أقل مما يجب بمبلغ 10000 جنيه تكلفة مشتريات بضاعة بالطريق لم تدرج في قوائم جرد المخزون.

توجد علاقة طردية بين قيمة مخزون آخر الفترة وبين أرباح نفس الفترة أي أنه كلما زادت قيمة مخزون آخر الفترة زادت أرباح نفس الفترة، وكلما نقصت قيمة مخزون آخر الفترة نقصت أرباح نفس الفترة. وتتحول هذه العلاقة إلى علاقة عكسية مع مخزون أول الفترة أي أنه كلما زادت قيمة مخزون أول الفترة نقصت أرباح نفس الفترة، وكلما نقصت قيمة مخزون آخر الفترة زادت أرباح نفس الفترة. وفي ضوء ذلك ولأن الشركاء اكتشفوا في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون آخر الفترة للعام الحالي كان أقل مما يجب بمبلغ 10000 جنيه. ولأن المخزون يعتبر أحد أصول الشركة ويجب زيادته فيجعل مدينا وحساب الأرباح والخسائر دائنا. ويكون قيد إثبات زيادة المخزون وإقفاله على النحو التالي:

10000	من حـ/ المخزون
10000	إلى حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
إثبات زيادة المخزون وتعديل الأرباح	

- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون آخر الفترة لعام 2009 كان أكبر مما يجب بمبلغ 11000 جنيه حيث تم إدراج بضاعة كانت مباعه ولم يتم شحنها بعد في قوائم جرد المخزون.

مخزون آخر الفترة لعام 2009 كان أكبر مما يجب بمبلغ 11000 جنيه وبالتالي فإن مخزون أول الفترة لعام 2010 كان أكبر مما يجب بنفس المبلغ، ويعني ذلك أن أرباح عام 2009 كانت أكبر مما يجب وتم توزيعها بين الشركاء على أساس ذلك بينما أرباح عام 2010 كانت أقل مما يجب وتم توزيعها أيضا بين

الشرحاء علي أساس ذلك. ويعني هذا أن الشركاء قد تأثروا مرة بالزيادة في عام 2009 وأخري بالنقص في عام 2010 وينفس المبلغ 11000 جنيه، ومن ثم فإن هذا الخطأ لا يستوجب التعديل في أرباح هذا العام 2011 وبالتالي لا يتم إجراء قيود يومية لتصحيح هذا الخطأ.

- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن هناك معدات قد تم شراءها بتكلفة 30000 جنيه وتم استخدامها بالفعل منذ أول يوليو 2011 وتستهلك بمعدل 20% سنويا (العمر المقدر لها 5 سنوات وليس من المتوقع أن يكون لها قيمة كخردة في نهاية عمرها المقدر) وأن المحاسب أغفل احتساب وتسجيل إهلاك تلك المعدات.

يتم احتساب إهلاك تلك المعدات عن الفترة من أول يوليو 2011 حتي 31 ديسمبر 2011 (6 شهور) بمعدل 20% سنويا كما يلي:

$$\text{مصرف إهلاك المعدات} = 30000 \times (12 \div 6) \times 20\% = 3000 \text{ جنيه.}$$

ولأن مبلغ الإهلاك يمثل مصرف لم يتم تسجيله فإن المصروفات التي كانت مسجلة كانت أقل مما يجب وبالتالي كانت الأرباح أكبر مما يجب، وتصحيح ذلك يتم إجراء القيود التالية:

3000	من حـ/ مصرف إهلاك المعدات
3000	إلى حـ/ مجمع إهلاك المعدات
	إثبات مصرف إهلاك المعدات
3000	من حـ/ الأرباح والخسائر "المعدل"
3000	إلى حـ/ مصرف إهلاك المعدات
	إقفال مصرف إهلاك المعدات

وبترحيل تلك القیود السابق إجراؤها إلى رصيد حساب الأرباح والخسائر يمكن
تصویر حساب الأرباح والخسائر "معدل" علي النحو التالي:

حـ/ أ،خ معدل

صافي الربح (من حـ/ أ،خ)	124900	فائدة قرض الشريك أحمد	3000
فائدة قرض الشركة لمحمد	800	فائدة قرض الشريك محمود	2000
فائدة على مسحوبات الشركاء	1900	مصرف استهلاك معدات	3000
مخزون آخر الفترة	10000	صافي الربح القابل للتوزيع	<u>129600</u>
		(إلى حـ/توزيع أ،خ)	
	137600		137600

مع مراعاة أنه قد لا يكون مطلوباً من الطالب إجراء قیود يومية وفي هذه الحالة
يتم التعرف علي تأثير كل مفردة من المفردات السابقة ثم يمكن تحديد صافي
الربح القابل للتوزيع من خلال إعداد كشف التعديلات التالي:

صافي الربح المحاسبي		124900
يضاف إليه:		
فائدة قرض الشركة للشريك محمد	800	
الفائدة علي مسحوبات الشركاء	1900	
زيادة مخزون آخر الفترة	<u>10000</u>	<u>12700</u>
يخصم منه:		137600
فائدة قرض الشريك أحمد للشركة	3000	
فائدة قرض الشريك محمود للشركة	2000	
استهلاك المعدات	<u>3000</u>	<u>(8000)</u>
صافي الربح القابل للتوزيع		<u>129600</u>

توزيع الربح القابل للتوزيع:

طالما ينص الاتفاق بين الشركاء في عقد الشركة على توزيع صافي الربح أو الخسارة فيما بينهم بالتساوي: فإن نصيب كل شريك منهم في صافي الربح القابل للتوزيع = $129600 \div 3 = 43200$ جنيه.

المثال رقم (2):

اقتضت شركة التضامن بين محمود وخالد في أول يناير 2005 من الشريك خالد مبلغ 100000 جنيه بفائدة بمعدل 10% سنوياً على أن تسدد الفائدة كل ستة أشهر في 6/30، 12/31 من كل عام، وعلي أن يسدد القرض في نهاية عام 2009 وتنتهي السنة المالية للشركة في 12/31 من كل عام.

والمطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة عن عامي 2005 ، 2009 فقط.
2. تصوير حـ/ فائدة قرض الشريك عامي 2005 ، 2006 فقط.

إجابة المثال رقم (2):

قيود اليومية عن عام 2005:

100000	مين حـ/ للتقنية	2005/1/1
100000	إلى حـ/ قرض الشريك خالد	
	إثبات الحصول على قرض من الشريك خالد	
5000	من حـ/ فائدة قرض الشريك للشركة	2005/6/30
5000	إلى حـ/ جاري الشريك خالد	
	عملية فائدة للقرض المستحقة في 6/30	
	لحساب جاري للشريك خالد	

2005/12/31	5000	من حـ/ فائدة قرض الشريك للشركة
	5000	إلى حـ/ جارى الشريك خالد
		تعطية فائدة القرض المستحقة فى 12/31 لحساب جارى للشريك خالد
2005/12/31	10000	من حـ/ الأرباح والخسائر
	10000	إلى حـ/ فائدة قرض الشريك للشركة
		إقفال فائدة القرض عن عام 2005

وبلاحظ أنه إذا وجد نص على أن الفائدة سددت نقدا للشريك فى موعدها، فإن إثبات الفائدة يتم عن طريق جعل حـ/ فائدة الشريك للشركة مدينا مقابل جعل حـ/ النقدية بدلا من حـ/ جارى الشركاء دائنا.

قيود اليومية عن عام 2009:

2009/6/30	5000	من حـ/ فائدة قرض الشريك
	5000	إلى حـ/ جارى الشريك خالد
2009/12/31	5000	من حـ/ فائدة قرض الشريك
	5000	إلى حـ/ جارى الشريك خالد
2009/12/31	10000	من حـ/ الأرباح والخسائر
	10000	إلى حـ/ فائدة قرض الشريك
		إقفال فائدة القرض عن عام 2009

تصوير حـ/ فائدة القرض:

حـ/ فائدة قرض الشريك للشركة

2005/12/31	من حـ/ أ.خ	10000	2005/6/30	إلى حـ/ جارى الشركاء	5000
			2005/12/31	إلى حـ/ جارى الشركاء	5000
2006/12/31	من حـ/ أ.خ	10000			10000
		10000	2006/6/30	إلى حـ/ جارى الشركاء	5000
			2006/12/31	إلى حـ/ جارى الشركاء	5000
		10000			10000

وتجدر الإشارة إلى أن حـ/ فائدة قرض الشريك للشركة لن تختلف عما سبق في باقي سنوات القرض، وعندما يتم سداد القرض في نهاية فترة القرض يتم إجراء قيد عكسي لقيد الحصول علي القرض كما يلي:

2009/12/31	من حـ/ قرض الشريك خالد	100000
	إلى حـ/ النقدية	100000
	إثبات سداد قرض الشريك خالد	

أما إذا اتفق الشركاء علي عدم سداد للقرض نقدا في نهاية فترة القرض وبحيث يتم تغطية رأس مال الشريك خالد بمقداره فيتم إجراء القيد علي النحو التالي:

2009/12/31	من حـ/ قرض الشريك خالد	100000
	إلى حـ/ رأس مال الشريك خالد	100000
	إثبات إلغاء قرض الشريك في رأسماله	

المثال رقم (3):

ينص عقد الشركة على أن من حق كل من الشريكين المتضامنين نور وكامل سحب مبالغ خلال السنة في حدود 50000 جنيه على أن تحتسب فوائد على المسحوبات بمعدل 6% سنوياً. كما ينص العقد على اعتبار المسحوبات التي تتم خلال شهر معين كأنها تمت في أول الشهر التالي.

وقد ظهر حساب مسحوبات للشركاء علي النحو التالي:

حـ/ مسحوبات الشركاء

نور	كامل	بيان	تاريخ	نور	كامل	بيان	تاريخ
10000		إلى حـ/ النقدية	2/26				
20000	5000	إلى حـ/ النقدية	5/16				
	10000	إلى حـ/ النقدية	8/29				
20000	15000	إلى حـ/ النقدية	9/25				
50000	30000			50000	30000		
		رصيد	12/31				

والمطلوب: احتساب الفائدة على مسحوبات كل شريك وإجراء قيسود اليومية الخاصة بمعالجة المسحوبات والفائدة على المسحوبات.

إجابة المثال رقم (3):

في هذه الحالة تحتسب فائدة المسحوبات لكل شريك علي النحو التالي:

نور			كامل		
المبلغ	الأشهر	المبلغ مرجحة زمنياً	المبلغ	الأشهر	المبلغ مرجحة زمنياً
10000 × 10 =		100000	5000 × 7 =		35000
20000 × 7 =		140000	10000 × 4 =		40000
20000 × 3 =		60000	15000 × 3 =		45000
50000		300000	30000		120000

الفائدة على مسحوبات نور:

$$\text{متوسط مدة السحب} = 300000 \div 50000 = 6 \text{ أشهر}$$

$$\text{فائدة المسحوبات} = 50000 \times 100/6 \times 12/6 = 1500 \text{ جنيه}$$

الفائدة على مسحوبات كامل :

$$\text{متوسط مدة السحب} = 120000 \div 30000 = 4 \text{ أشهر}$$

$$\text{فائدة المسحوبات} = 30000 \times 100/6 \times 12/4 = 600 \text{ جنيه}$$

1- قيود اليومية لكل من المسحوبات وفائدة المسحوبات:

2100	من حـ/ جاري الشركاء 1500 جاري نور 600 جاري كامل إلى حـ/ للفائدة على المسحوبات تحميل كل شريك بالفائدة على مسحوباته	2100
80000	من حـ/ جاري الشركاء 50000 جاري نور 30000 جاري كامل إلى حـ/ محسوبات الشركاء تحميل كل شريك بالمبالغ التي سحبها خلال السنة	80000
2100	من حـ/ الفائدة على المسحوبات إلى حـ/ الأرباح والخسائر	2100

ثانيا: كيفية توزيع الأرباح في شركات الأشخاص

بعد تحديد صافي الربح القابل للتوزيع وفقا للمثال رقم (1)، وكان 129600 جنيه تم توزيعه بين الشركاء الثلاثة بالتساوي وكان نصيب كل شريك منهم 43200 جنيه. ولكن لماذا تم التوزيع بينهم بالتساوي؟ إجابة هذا السؤال هي أنهم قد اتفقوا على ذلك صراحة في عقد الشركة.

وبالتالي فإن القاعدة الأساسية عند توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء هي: أنه يتم توزيع الأرباح أو الخسائر طبقا لعقد الشركة المبرم بين الشركاء، وبفحص العديد من عقود الشراكة في شركات الأشخاص سواء كانت شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة يتضح أن تلك العقود تختلف من شركة لأخرى من حيث مكوناتها فيما يتعلق بكيفية توزيع الأرباح فقد تنص تلك العقود على كل أو بعض من العناصر التالية:

- احتساب فائدة على رؤس أموال الشركاء.
 - احتساب مرتبات لبعض الشركاء.
 - احتساب مكافأة لأحد أو بعض الشركاء.
 - قسط التأمين على حياة الشركاء.
 - توزيع باقي الأرباح - بعد خصم أي بند منصوص عليه في عقد الشركة من البنود السابقة - وفقا لنسب معينة متفق عليها.
- ونتناول شرح وتحليل تلك البنود من خلال دراستنا في هذه الفرعية وفقا للسباق التالي.

الفائدة على رأس مال الشركاء

عند احتساب الفائدة على رأس مال الشركاء، نجد أن الشركاء قد يتفقوا فيما بينهم في عقد الشركة على احتسابها:

- على أساس رصيد رأس المال في بداية العام.
- أو تحسب على أساس رصيد رأس المال في نهاية العام.
- أو تحسب على أساس متوسط حركة رأس المال خلال العام.

والقاعدة الأساسية هنا هي أن الفائدة على رؤس أموال الشركاء تحسب طالما نص عليها اتفاق الشركاء في عقد الشركة بغض النظر عن نتيجة نشاط الشركة وسواء حققت الشركة أرباح أو حققت خسائر. وعادة يتفق الشركاء على احتساب فائدة على رأس المال خاصة في حالة إذا كانت نسب توزيع الأرباح والخسائر تختلف عن نسب رؤس الأموال وذلك تحقيقاً للعدالة بينهم. ويجب أن ينص عقد الشركة في هذه الحالة على سعر الفائدة، والمقصود برأس المال الذي تحتسب عليه الفائدة، وكما ذكرنا من قبل هل هو رأس المال في أول السنة المالية أو رأس المال في نهاية السنة المالية أو متوسط رأس المال خلال السنة (مع النص على ما إذا كانت الإضافات أو التخفيضات لرأس المال في أي شهر تعتبر كأنها تمت في أول أو نهاية الشهر).

وكما ذكرنا من قبل ينبغي أن ينص عقد الشركة على احتساب فائدة رأس المال في جميع الأحوال سواء في حالة تحقيق أرباح كافية أو في حالة عدم تحقيق أرباح كافية لتغطيتها أو حتى في حالة تحقيق خسائر، وإننا نرى ذلك استناداً إلى أن احتساب الفائدة على رأس المال يعتبر أمراً ضرورياً من وجهة النظر الاقتصادية.

واتوضيح طريقة احتساب وإثبات الفائدة على رأس المال فإننا نعرض
لذلك من خلال المثال التالي:

المثال رقم (4):

إذا ظهر حساب رأس مال الشركاء في دفاتر شركة التضامن بين نور وكامل
في نهاية السنة المالية على النحو التالي:

حـ/ رأس مال الشركاء

نور	كامل	بيان	تاريخ	نور	كامل	بيان	تاريخ
16000		إلى حـ/ البنك	10/12	100000	80000	رصيد	1/1
	6000	إلى حـ/ البنك	11/17	24000	20000	منحـ/ البنك	4/1
108000	94000	رصيد	12/31				
124000	100000			124000	100000		

فإذا كان عقد الشركة ينص على احتساب فائدة بواقع 10% سنوياً، وتم الاتفاق
علي أنه إذا حدثت الإضافات أو التخفيضات في رأس المال قبل يوم 15 في
الشهر فإنها تعتبر كما لو حدثت في بداية الشهر، وإذا حدثت الإضافات أو
التخفيضات في رأس المال بعد يوم 15 في الشهر فإنها تعتبر كما لو حدثت في
نهاية الشهر.

المطلوب:

احتساب وتسجيل الفائدة على رأس المال في كل حالة من الحالات التالية:

- تحسب على أساس رصيد رأس المال في بداية العام.
- تحسب على أساس رصيد رأس المال في نهاية العام.
- تحسب على أساس متوسط حركة رأس المال خلال العام.
- تحسب بنسبة 25% على أساس الفرق بين رصيد رأس المال في بداية
ونهاية العام.

إجابة المثال رقم (4):

احتساب الفائدة على أساس رصيد رأس المال في بداية العام

إذا نص عقد الشركة على احتساب الفائدة بواقع 10% سنوياً على رؤوس أموال الشركاء في بداية السنة المالية، فإن الفائدة على رأس المال تحتسب على النحو التالي:

الفائدة على رأس مال نور = $100000 \times (10 \div 100) = 10000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال كامل = $80000 \times (10 \div 100) = 8000$ جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية في هذه الحالة على النحو التالي:

18000	من -/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	10000 فائدة رأس مال الشريك نور
	8000 فائدة رأس مال الشريك كامل
18000	إلى -/ جاري للشركاء
	10000 -/ جاري للشريك نور
	8000 -/ جاري للشريك كامل
	إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء
18000	من -/ توزيع الأرباح والخمائر
18000	إلى -/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	10000 فائدة رأس مال الشريك نور
	8000 فائدة رأس مال الشريك كامل
	إستقطاع لفائدة على رأس مال للشركاء من الأرباح

احتساب الفائدة على أساس رصيد رأس المال في نهاية العام

إذا نص عقد الشركة على احتساب الفائدة بواقع 10% سنوياً على رؤوس أموال الشركاء في نهاية السنة المالية، فإن الفائدة على رأس المال تحتسب على النحو التالي:

الفائدة على رأس مال نور = $108000 \times (10 \div 100) = 10800$ جنيه.

الفائدة على رأس مال كامل = $94000 \times (10 \div 100) = 9400$ جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية في هذه الحالة على النحو التالي:

20200	من حـ/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	10800 فائدة رأس مال الشريك نور
	9400 فائدة رأس مال الشريك كامل
20200	إلى حـ/ جاري الشركاء
	10800 جاري الشريك نور
	9400 جاري الشريك كامل
	إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء
20200	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
20200	إلى حـ/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	10800 فائدة رأس مال الشريك نور
	9400 فائدة رأس مال الشريك كامل
	إستقطاع الفائدة على رأس مال الشركاء من الأرباح

احتساب الفائدة على أساس متوسط حركة رأس المال خلال العام

إذا نص عقد الشركة على احتساب الفائدة بواقع 10% سنوياً على متوسط حركة رؤوس أموال الشركاء خلال السنة المالية، فإننا نبدأ بتحديد متوسط حركة رأس المال لكل شريك أولاً ثم نقوم بتحديد الفائدة على رأس مال الشركاء بعد ذلك على النحو التالي:

الشريك	التاريخ	مدى	دائن	رصيد دائن	عدد أشهر استمرار الرصيد	الرصيد مرجح زمنياً (شهرياً)
نور	1/1	16000	24000	100000	3	300000
	4/1			124000	6	1464000
	10/12			108000	3	324000
					12	2088000
كامل	1/1	6000	20000	80000	3	240000
	4/1			100000	7	700000
	11/17			94000	2	188000
					12	1128000

وعلى هذا الأساس فإن متوسط رأس المال المرجح زمنياً لكل من الشريكين يكون كما يلي:

$$\text{متوسط رأس مال نور} = 2088000 \div 12 = 174000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{متوسط رأس مال كامل} = 1128000 \div 12 = 94000 \text{ جنيه.}$$

وبالتالي إذا نص عقد الشركة على احتساب الفائدة بواقع 10% سنويا على متوسط حركة رؤوس أموال الشركاء خلال السنة المالية، فإن الفائدة على رأس المال تحتسب على النحو التالي:

الفائدة على رأس مال نور = $174000 \times (10 \div 100) = 17400$ جنيه.

الفائدة على رأس مال كامل = $94000 \times (10 \div 100) = 9400$ جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية في هذه الحالة على النحو التالي:

26800	من حـ/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	17400 فائدة رأس مال الشريك نور
	9400 فائدة رأس مال الشريك كامل
26800	إلى حـ/ جاري الشركاء
	17400 جاري الشريك نور
	9400 جاري الشريك كامل
	إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء.
26800	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
26800	إلى حـ/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	17400 فائدة رأس مال الشريك نور
	9400 فائدة رأس مال الشريك كامل
	استقطاع الفائدة على رأس مال الشركاء من الأرباح

الفائدة على أساس الفرق بين رصيد رأس المال في بداية ونهاية العام في هذه الحالة تحسب الفائدة استنادا إلي الزيادة التي يساهم بها كل شريك في رأس ماله وبالتالي في رأس مال الشركة وجملة المبالغ المتاحة للاستثمار وعادة يشترط في هذه الحالة بقاء رصيد رأس مال للشريك لفترة محددة خلال العام المالي التالي، وتحسب الفائدة على رأس المال في هذه الحالة على النحو التالي:

الفائدة على رأس مال نور = $(108000 - 100000) \times (100 \div 25) = 2000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال كامل = $(94000 - 80000) \times (100 \div 25) = 3500$ جنيه.

ويتم إجراء قيود اليومية في هذه الحالة على النحو التالي:

5500	من حـ/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	2000 فائدة رأس مال الشريك نور
	3500 فائدة رأس مال للشريك كامل
5500	إلي حـ/ جاري الشركاء
	2000 حـ/ جاري الشريك نور
	3500 حـ/ جاري الشريك كامل
	إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء
5500	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
5500	إلي حـ/ للفائدة على رأس مال الشركاء
	2000 فائدة رأس مال الشريك نور
	3500 فائدة رأس مال للشريك كامل
	إستقطاع الفائدة على رأس مال الشركاء من الأرباح

مرتبات ومكافآت الشركاء :

قد يتولى شريك من الشركاء أو بعض الشركاء مهام إدارة الشركة. وفي هذه الحالة نؤكد علي التفرقة بين الشركاء المتضامنين والموصين، فالشريك المتضامن له حق إدارة الشركة حيث تمتد مسئوليته عن نتائج أعمال الشركة إلى أمواله الخاصة. أما الشريك الموصى فلاحق له في إدارة الشركة، حيث تقتصر مسئوليته عن نتائج أعمال الشركة في حدود حصته في رأسمالها. ومن ثم إذا قام الشريك المتضامن بمباشرة مهام معينة في إدارة الشركة فإن هذه المهام تدخل في نطاق سلطاته ومسئوليته كشريك متضامن وفقا لما يقضى به القانون وينص عليه عقد الشركة. أما إذا تولى الشريك الموصى مباشرة مهام معينة في الشركة، فإن هذا الأمر يجب أن يكون بموجب إتفاق تعاقدى مع الشركة بوصفه أحد العاملين بها وليس بوصفه شريكا فيها. ولا تدخل تلك المهام في إختصاصات الشركاء المتضامنين، بمعنى أن لا تكون من بين المهام الإدارية التي تتولاها الإدارة العليا في الشركة.

ويترتب على ذلك اختلاف المعالجة المحاسبية لمرتب أو مكافأة الشريك المتضامن عن مرتب الشريك الموصى . فقيام الشريك المتضامن بممارسة نشاطات معينة في إدارة الشركة يعتبر التزاما واقعا عليه بصفته، ومن ثم فإن مايتقاضاه الشريك المتضامن من مرتبات أو مكافآت يدخلان في نطاق نصيبه في الأرباح بوصفه شريكا متضامنا، وبالتالي يعتبر هذا المرتب أو تلك المكافأة توزيعا للربح وليست تكلفة لازمة لتحقيقه. أما في حالة تولى الشريك الموصى لمهام محددة في الشركة فإن قيامه بتلك المهام يكون بناء على التزام تعاقدى بينه وبين الشركة بوصفه أحد العاملين فيها وليس بصفته شريكا، وعلى ذلك فإن مايتقاضاه الشريك الموصى من مرتبات في تلك الحالة يعتبر ضروريا لتحقيق

الربح وبالتالي لا يجوز إعتباره توزيعاً للربح بل تكلفة للحصول عليه. ويعنى ذلك أن مرتب الشريك الموصى تتم تسويته محاسبياً عند مرحلة قياس الربح القابل للتوزيع فى حساب الأرباح والخسائر، وليس عند مرحلة توزيع الربح فى حساب توزيع الأرباح والخسائر.

وتحتسب مرتبات الشركاء الموصين إن وجدت وفقاً للعلاقة التعاقدية بين الشركة وهذا الشريك بوصفه أحد العاملين بها ويكون المرتب مبلغاً فترسياً ثابتاً سواء كان أسبوعياً أو شهرياً أو سنوياً. وفى جميع الأحوال يتم احتساب المرتب السنوي للشريك المتضامن ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم وبالتالي يتم تحميله على حساب الأرباح والخسائر.

أما مرتبات أو مكافآت الشركاء المتضامنين فإنه يتم تحديدها والنص عليها صراحة فى عقد تكوين الشركة. ويتم الاتفاق بين الشركاء فى عقد الشركة على طريقة احتساب ذلك المرتب أو تلك المكافأة. ويمكن أن يتم الاتفاق على احتساب المرتب أو المكافأة بإحدى الطرق الآتية:

مرتب الشريك مبلغ فترسى ثابت: يكون مرتب الشريك المتضامن مبلغاً فترسياً ثابتاً سواء كان أسبوعياً أو شهرياً أو سنوياً. وفى جميع الأحوال يتم احتساب المرتب السنوي للشريك المتضامن ويعتبر من توزيعات الأرباح وبالتالي يظهر فى حساب توزيع الأرباح والخسائر.

ويتم صرف المرتب فى هذه الحالة فى نهاية فترة استحقاقه أو على دفعات على مدار تلك الفترة. وتثبت المبالغ التى يسحبها الشريك من المرتب فى حساب يخصص لهذا الغرض (حساب مرتب الشريك)، فيجعل هذا الحساب مديناً وحساب النقدية دائناً. ويتم تحويل المرتب بالكامل فى نهاية السنة المالية بالخصم على حساب توزيع الأرباح والخسائر. وبمقارنة المبالغ المحسوبة من

تحت حساب المرتب بمبلغ المرتب الموزع في حساب توزيع الارباح والخسائر
تتم تسوية حساب مرتب الشريك عن طريق حساب جارى الشريك .
مكافأة الشريك نسبة مئوية من صافى الربح: يمكن أن ينص عقد الشركة على
احتساب مكافأة الشريك المتضامن في شكل نسبة مئوية من صافى ربح الشركة
أو صافى ربح فرع الشركة الذى يتولى الشريك إدارته. وفي هذه الحالة يمنح
الشريك المكافأة فقط في حالة تحقيق الشركة أو الفرع المعين أرباحا، ولا يحصل
الشريك على تلك المكافأة في حالة الخسارة ، حيث أن النسبة المئوية للمكافأة
تكون من صافى الربح . وتتم تسوية المكافأة في هذه الحالة بنفس الأسلوب
السابق.

ويمكن أن يتم احتساب المكافأة كنسبة مئوية من صافى الربح قبل
احتساب المكافأة أو بعد احتسابها. كما يمكن أن ينص عقد الشركة على أن
تحتسب المكافأة كنسبة من صافى الربح المتبقى بعد منح الشركاء فائدة على
رأس المال، أو بعد مرتبات الشركاء أو بعد كل من مرتبات الشركاء وفائدة
رأس المال. وتثير مثل تلك الصياغات في كيفية تحديد المرتب أو المكافأة
مشكلة حسابية بسيطة يمكن حلها من خلال تفسير نصوص عقد الشركة في
هذا الصدد، ونوضح ذلك من خلال المثال التالى.
المثال رقم (5):

حققت شركة التضامن أحمد ومحمد ومحمود صافى ربح قابل للتوزيع
قدره 132000 جنيهها عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2011. وينص عقد
الشركة على توزيع الأرباح بين الشركاء على النحو التالى:
1 - يمنح الشريك محمد مرتب شهري 2500 جنيه نظير الإدارة.
2 - يمنح الشركاء فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا.

3 - يمنح الشريك أحمد مكافأة نظير الإدارة.

4 - يوزع الربح المتبقى بين الشركاء بالتساوي.

فيذا علمت أن:

• بلغت رؤوس أموال الشركاء الثلاثة 60000 جنيه، 40000 جنيه،

20000 جنيه على التوالي.

• لم يسحب الشركاء أي مبلغ نقدية خلال الفترة بما في ذلك المرتب والمكافأة.

المطلوب:

1. إعداد كشف يوضح توزيع الأرباح بين الشركاء.

2. تحديد إجمالي نصيب كل شريك في الأرباح الموزعة.

3. إجراء قيود اليومية اللازمة.

4. تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر.

وذلك في كل حالة من الحالات التالية:

1. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 10 % من صافي الربح.

2. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 10 % من صافي الربح بعد احتساب المكافأة.

3. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 10 % من صافي الربح بعد خصم فائدة رأس مال الشركاء.

4. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 20 % من صافي الربح بعد خصم

فائدة رأس مال الشركاء وبعد احتساب المكافأة، وعلي أن يتم توزيع

باقي الأرباح بعد ذلك بين الشركاء بنسبة 2: 2: 1 على التوالي.

5. أن تكون مكافأة الشريك أحمد تعادل 25 % من صافي الربح بعد خصم المرتبات وفائدة رأس مال الشركاء وبعد المكافأة.

إجابة المثال رقم (5):

الحالة الأولى:

1. المرتب السنوي للشريك محمد = المرتب الشهري $12 \times 2500 = 30000$ جنيه.

2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا وبالتالي:

الفائدة على رأس مال أحمد = $60000 \times (10 \div 100) = 6000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال محمد = $40000 \times (10 \div 100) = 4000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال محمود = $20000 \times (10 \div 100) = 2000$ جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = $6000 + 4000 + 2000 = 12000$ جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 10% من صافي الربح = $(10 \div 100) \times 132000 = 13200$ جنيه.

4. باقي الأرباح = $132000 - (30000 + 12000 +$

المكافأة 13200) = 76800 جنيه توزع بالتساوي وفقا لعقد الشركة،

ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي الموزع بالتساوي = $76800 \div 3 =$

25600 جنيه.

يتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	-	30000	-	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	13200	-	-	13200
4. الباقي للموزع	25600	25600	25600	76800
الإجمالي لكل شريك	44800	59600	27600	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000	من حـ/ الأرباح والخسائر
132000	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع
30000	من حـ/ مرتب الشريك محمد
30000	إلى حـ/ جاري للشريك محمد
	إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك
30000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
30000	إلى حـ/ مرتب الشريك محمد
	إستقطاع مرتب الشريك المتضامن من الأرباح
13200	من حـ/ مكافأة الشريك أحمد
13200	إلى حـ/ جاري للشريك أحمد
	إثبات مكافأة الشريك
13200	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
13200	إلى حـ/ مكافأة الشريك أحمد
	إستقطاع مكافأة الشريك من الأرباح

12000	من حـ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
	6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
	4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
	2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
12000	إلى حـ/ جاري الشركاء
	6000 حـ/ جاري الشريك أحمد
	4000 حـ/ جاري الشريك محمد
	2000 حـ/ جاري الشريك محمود
	إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء
12000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
12000	إلى حـ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
	6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
	4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
	2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
	إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح
76800	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
76800	إلى حـ/ جاري الشركاء
	25600 حـ/ جاري الشريك أحمد
	25600 حـ/ جاري الشريك محمد
	25600 حـ/ جاري الشريك محمود
	توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

12000	فائدة رأس المال	132000	من حـ/أ. خ
6000	أحمد		
4000	محمد		
2000	محمود		
43200	مرتّب ومكافأة		
30000	محمد		
13200	أحمد		
76800	جاري الشركاء		
25600	أحمد		
25600	محمد		
25600	محمود		
132000		132000	

الحالة الثانية:

1. المرتب السنوي للشريك محمد = المرتب الشهري $12 \times 2500 = 30000$ جنيه.

2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا وبالتالي:

الفائدة على رأس مال أحمد = $60000 \times (10+100) = 6000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال محمد = $40000 \times (10+100) = 4000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال محمود = $20000 \times (10+100) = 2000$ جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = $6000 + 4000 + 2000 = 12000$ جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 10% من صافي الربح بعد المكافأة -
 $12000 = (110 \div 10) \times 132000$ جنيه.

4. باقي الأرباح = 132000 - (المرتب 30000 + الفائدة 12000 +
 المكافأة 12000) = 78000 جنيه توزع بالتساوي وفقا لعقد الشركة،
 ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي الموزع بالتساوي = $78000 \div 3$
 = 26000 جنيه.

ويتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل
 عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	-	30000	-	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	12000	-	-	12000
4. الباقي الموزع	26000	26000	26000	78000
الإجمالي لكل شريك	44000	60000	28000	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000	من حـ/ الأرباح والخسائر
132000	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إقتال أرباح الفترة في حساب التوزيع
30000	من حـ/ مرتب الشريك محمد
30000	إلى حـ/ جاري الشريك محمد
	إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك

30000	من حـ/ توزيع الأرباح والخصائر
30000	إلى حـ/ مرتب الشريك محمد
	إستقطاع مرتب للشريك المتضامن من الأرباح
12000	من حـ/ مكافأة الشريك أحمد
12000	إلى حـ/ جاري الشريك أحمد
	إثبات مكافأة للشريك
12000	من حـ/ توزيع الأرباح والخصائر
12000	إلى حـ/ مكافأة للشريك أحمد
	إستقطاع مكافأة للشريك من الأرباح
12000	من حـ/ للفائدة على رأس مال الشركاء
	6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
	4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
	2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
12000	إلى حـ/ جاري الشركاء
	6000 جاري الشريك أحمد
	4000 جاري الشريك محمد
	2000 جاري الشريك محمود
	إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء

من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	12000
إلى حـ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء	12000
6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد	
4000 فائدة رأس مال الشريك محمد	
2000 فائدة رأس مال الشريك محمود	
إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح	
من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	78000
إلى حـ/ جاري للشركاء	78000
26000 حـ/ جاري الشريك أحمد	
26000 حـ/ جاري الشريك محمد	
26000 حـ/ جاري الشريك محمود	
توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية	

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

من حـ/أ. خ	132000	فائدة رأس المال		12000
		أحمد	6000	
		محمد	4000	
		محمود	2000	
		مرتّب ومكافأة		42000
		محمد	30000	
		أحمد	12000	
		جاري الشركاء		78000
		أحمد	26000	
		محمد	26000	
		محمود	26000	
	132000			132000

الحالة الثالثة:

1. المرتب السنوي للشريك محمد = المرتب الشهري $12 \times 2500 = 30000$ جنيه.

2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنويا وبالتالي:

الفائدة على رأس مال أحمد = $60000 \times (10 \div 100) = 6000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال محمد = $40000 \times (10 \div 100) = 4000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال محمود = $20000 \times (10 \div 100) = 2000$ جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = $6000 + 4000 + 2000 = 12000$ جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 10% من صافي الربح بعد خصم فائدة رأس المال

$$= (12000 - 132000) \times (10 \div 100) = 12000$$
 جنيه.

4. باقي الأرباح = 132000 - (المرتب 30000 + الفائدة 12000 +
 المكافأة 12000) = 78000 جنيه توزع بالتساوي وفقا لعقد الشركة،
 ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي الموزع بالتساوي = $78000 \div 3$
 = 26000 جنيه.

وبتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل
 عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	-	30000	-	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	12000	-	-	12000
4. الباقي الموزع	26000	26000	26000	78000
الإجمالي لكل شريك	44000	60000	28000	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000	من حـ/ الأرباح والخسائر
132000	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إقتال أرباح الفترة في حساب التوزيع
30000	من حـ/ مرتب الشريك محمد
30000	إلى حـ/ جاري الشريك محمد
	إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك

30000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
30000	إلى حـ/ مرتب الشريك محمد
	إستقطاع مرتب الشريك المتضامن من الأرباح
12000	من حـ/ مكافأة الشريك أحمد
12000	إلى حـ/ جاري للشريك أحمد
	إثبات مكافأة الشريك
12000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
12000	إلى حـ/ مكافأة الشريك أحمد
	إستقطاع مكافأة الشريك من الأرباح
12000	من حـ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
	6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
	4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
	2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
12000	إلى حـ/ جاري للشركاء
	6000 حـ/ جاري للشريك أحمد
	4000 حـ/ جاري للشريك محمد
	2000 حـ/ جاري للشريك محمود
	إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء

12000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
12000	إلى حـ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
	6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
	4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
	2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
	إستقطاع الفائدة علي رأس مال الشركاء من الأرباح
78000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
78000	إلى حـ/ جاري الشركاء
	26000 حـ/ جاري الشريك أحمد
	26000 حـ/ جاري الشريك محمد
	26000 حـ/ جاري الشريك محمود
	توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

12000	فائدة رأس المال	132000	من حـ/أ. خ
6000	أحمد		
4000	محمد		
2000	محمود		
42000	مرتّب ومكافأة		
30000	محمد		
12000	أحمد		
78000	جاري الشركاء		
26000	أحمد		
26000	محمد		
26000	محمود		
132000		132000	

الحالة الرابعة:

1. المرتّب السنوي للشريك محمد - المرتّب الشهري $2500 \times 12 =$ 30000 جنيه.

2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنوياً وبالتالي:

للفائدة على رأس مال أحمد = $60000 \times (10+100) = 6000$ جنيه.

للفائدة على رأس مال محمد = $40000 \times (10+100) = 4000$ جنيه.

للفائدة على رأس مال محمود = $20000 \times (10+100) = 2000$ جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = $6000 + 4000 + 2000 = 12000$ جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 20% من صافي الربح بعد خصم فائدة رأس المال

وبعد المكافأة = $(12000 - 132000) \times (120 \div 20) = 20000$ جنيه.

4. باقي الأرباح = $132000 - (\text{المرتب } 30000 + \text{الفائدة } 12000 +$

المكافأة 20000) = 70000 جنيه توزع بنسبة 2: 2: 1 وفقا لعقد

الشركة في هذه الحالة، ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي الموزع

كما يلي:

• نصيب أحمد = $70000 \times (2 \div 5) = 28000$ جنيه.

• نصيب محمد = $70000 \times (2 \div 5) = 28000$ جنيه.

• نصيب محمود = $70000 \times (1 \div 5) = 14000$ جنيه.

ويتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل

عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	-	30000	-	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	20000	-	-	20000
4. الباقي الموزع	28000	28000	14000	70000
الإجمالي لكل شريك	54000	62000	16000	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000	من حـ/ الأرباح والخسائر
132000	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إتقال أرباح الفترة في حساب للتوزيع

30000	من حـ/ مرتب الشريك محمد
30000	إلى حـ/ جاري للشريك محمد
	إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك
30000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
30000	إلى حـ/ مرتب الشريك محمد
	إستقطاع مرتب الشريك المتضامن من الأرباح
20000	من حـ/ مكافأة الشريك أحمد
20000	إلى حـ/ جاري الشريك أحمد
	إنهاء مكافأة الشريك
20000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
20000	إلى حـ/ مكافأة الشريك أحمد
	إستقطاع مكافأة الشريك من الأرباح
12000	من حـ/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	6000- فائدة رأس مال الشريك أحمد
	4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
	2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
12000	إلى حـ/ جاري الشركاء
	6000 حـ/ جاري الشريك أحمد
	4000 حـ/ جاري الشريك محمد
	2000 حـ/ جاري الشريك محمود
	إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء

12000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
12000	إلى حـ/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
	4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
	2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
	إستقطاع لفائدة على رأس مال الشركاء من الأرباح
70000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
70000	إلى حـ/ جاري الشركاء
	28000 حـ/ جاري الشريك أحمد
	28000 حـ/ جاري الشريك محمد
	14000 حـ/ جاري الشريك محمود
	توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

12000	فائدة رأس المال	132000	من حـ/ أ: خ
6000	أحمد		
4000	محمد		
2000	محمود		
50000	مرتب ومكافأة		
30000	محمد		
20000	أحمد		
70000	جاري الشركاء		
28000	أحمد		
28000	محمد		
14000	محمود		
132000		132000	

الحالة الخامسة:

1. المربح السنوي للشريك محمد = المربح الشهري 12×2500 = 30000 جنيه.

2. فائدة على رأس المال بنسبة 10 % سنوياً وبالتالي:

الفائدة على رأس مال أحمد = $60000 \times (10 \div 100) = 6000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال محمد = $40000 \times (10 \div 100) = 4000$ جنيه.

الفائدة على رأس مال محمود = $20000 \times (10 \div 100) = 2000$ جنيه.

إجمالي الفائدة على رأس المال = $6000 + 4000 + 2000 = 12000$ جنيه.

3. مكافأة الشريك أحمد 25% من صافي الربح بعد خصم فائدة رأس المال والمرتب وبعد المكافأة = (132000 - (30000 + 12000) × (125 ÷ 25) - (132000 - 12000) × (125 ÷ 25) - 18000 جنيه.

4. باقي الأرباح = 132000 - (المرتب 30000 + الفائدة 12000 + المكافأة 18000) = 72000 جنيه توزع بالتساوي وفقا لعقد الشركة في هذه الحالة، ويكون نصيب كل شريك من هذا الباقي = 72000 ÷ 3 = 24000 جنيه.

ويتم إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة وتحديد إجمالي ما يحصل عليه كل شريك كما يلي:

كشف توزيع الأرباح

بيان	أحمد	محمد	محمود	إجمالي
1. مرتب محمد	-	30000	-	30000
2. فائدة رأس المال	6000	4000	2000	12000
3. مكافأة أحمد	18000	-	-	18000
4. الباقي للموزع	24000	24000	24000	72000
الإجمالي لكل شريك	48000	58000	26000	132000

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

132000	من حـ/ الأرباح والخسائر
132000	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	يقال أرباح للفترة في حساب التوزيع

30000	من حـ/ مرتب الشريك محمد
30000	إلي حـ/ جاري الشريك محمد
	إثبات تحويل المرتب للحساب الجاري للشريك
30000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
30000	إلي حـ/ مرتب الشريك محمد
	إستقطاع مرتب الشريك للمتضامن من الأرباح
18000	من حـ/ مكافأة الشريك أحمد
18000	إلي حـ/ جاري الشريك أحمد
	إثبات مكافأة الشريك
18000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
18000	إلي حـ/ مكافأة الشريك أحمد
	إستقطاع مكافأة الشريك من الأرباح
12000	من حـ/ الفائدة علي رأس مال الشركاء
	6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
	4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
	2000 فائدة رأس مال للشريك محمود
12000	إلي حـ/ جاري الشركاء
	6000 جاري الشريك أحمد
	4000 جاري الشريك محمد
	2000 جاري الشريك محمود
	إثبات تحويل الفائدة للحسابات الجارية للشركاء

12000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
12000	إلى حـ/ الفائدة على رأس مال الشركاء
	6000 فائدة رأس مال الشريك أحمد
	4000 فائدة رأس مال الشريك محمد
	2000 فائدة رأس مال الشريك محمود
	إستقطاع الفائدة على رأس مال الشركاء من الأرباح
72000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
72000	إلى حـ/ جاري الشركاء
	24000 حـ/ جاري الشريك أحمد
	24000 حـ/ جاري الشريك محمد
	24000 حـ/ جاري الشريك محمود
	توزيع باقي الأرباح بالتساوي بين الشركاء في حساباتهم الجارية

ويتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

12000	فائدة رأس المال	132000	من حـ/ا. خ
6000	أحمد		
4000	محمد		
2000	محمود		
48000	مرتّب ومكافأة		
30000	محمد		
18000	أحمد		
72000	جاري الشركاء		
24000	أحمد		
24000	محمد		
24000	محمود		
132000		132000	

مثال رقم (6):

نور ، وكامل ، ومحمد شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وذلك بعد تنفيذ عقد الشركة المبرم بينهم والذي ينص على كل من :

﴿ احتساب فائدة على رؤس أموال الشركاء بنسبة 10 % سنويا.

﴿ منح الشريك نور مرتّب شهري 2500 جنيه.

﴿ منح الشريك محمد مكافأة بنسبة 10 % من صافي الربح.

فإذا بلغ صافي الربح في 2004/12/31 مبلغ 200000 جنيه، وإجمالي رأس مال الشركة 500000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي.

والمطلوب: بيان كيفية توزيع صافى الربح بين الشركاء الثلاثة.

إجابة المثال رقم (6):

يتم توزيع صافى الربح وفقا لعقد الشركة في شكل كل من :

□ فائدة علي رأس مال كافة الشركاء بنسبة 10 %.

□ مرتب للشريك نور.

□ مكافأة للشريك محمد.

□ الباقي يتم توزيعه بالنسب المتفق عليها وهي : 5 : 3 : 2

ويتم احتساب العناصر السابقة كما يلي :

1. الفائدة علي رأس المال = رصيد رأس المال × معدل الفائدة

$$= 500000 \times 10\% = 50000 \text{ جنيه}$$

ويتم توزيع فائدة رأس المال بنسبة 2 : 2 : 1 وهي نسب توزيع رأس

المال بين الشركاء الثلاث، وبالتالي تكون فائدة رأس المال الخاصة بكل شريك كما يلي:

$$\text{الشريك نور} = 50000 \times (2 \div 5) = 20000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{الشريك كامل} = 50000 \times (2 \div 5) = 20000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{الشريك محمد} = 50000 \times (1 \div 5) = 10000 \text{ جنيه.}$$

2. المرتب السنوي للشريك نور = 2500 شهري × 12 شهر = 30000 جنيه.

3. مكافأة الشريك محمد = نسبة 10% من صافى الربح التقابل للتوزيع

$$= 200000 \times 10\% = 20000 \text{ جنيه.}$$

4. باقي الأرباح = صافى للربح - (فائدة رأس المال لكافة الشركاء + مرتب

$$\text{الشريك نور} + \text{مكافأة الشريك محمد}) = 200000 - (30000 + 50000 +$$

$$20000) = 100000 \text{ جنيه.}$$

ونلاحظ أن هذا الباقي يتم توزيعه بنسبة 5 : 3 : 2 طبقا لاتفاق الشركاء في عقد الشركة، وبالتالي يكون نصيب كل شريك من باقي الأرباح يكون كما يلي :

الشريك نور = $100000 \times 5 \div 10 = 50000$ جنيه.

الشريك كامل = $100000 \times 3 \div 10 = 30000$ جنيه.

الشريك محمد = $100000 \times 2 \div 10 = 20000$ جنيه.

ويمكن في هذه الحالة إعداد قائمة (جدول) توزيع لتحديد إجمالي ما يحصل عليه كل شريك من الشركاء الثلاث كما يلي:

قائمة التوزيع

بيان	نور	كامل	محمد	إجمالي
فائدة رأس المال	20000	20000	10000	50000
مرتبات	30000	-	-	30000
مكافأة	-	-	20000	20000
ربح موزع بالنسب	50000	30000	20000	100000
إجمالي	100000	50000	50000	200000

ويمكن تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر ويكون علي النحو التالي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

من حـ/ ١.خ	200000	إلى حـ/ فائدة رأس مال نور	20000	
		إلى حـ/ فائدة رأس مال كامل	20000	
		إلى حـ/ فائدة رأس مال محمد	<u>10000</u>	50000
		إلى حـ/ مرتب الشريك نور		30000
		إلى حـ/ مكافأة الشريك محمد		20000
		إلى حـ/ جاري الشريك نور	50000	
		إلى حـ/ جاري الشريك كامل	30000	
		إلى حـ/ جاري الشريك محمد	<u>20000</u>	100000
	200000			200000

ونود أن نشير إلى أن الحسابات الجارية للشركاء تعتبر بمثابة حسابات شخصية تجعل دائنة بكل ما لهم مثل فائدة رأس المال والمرتبات والمكافآت وفائدة قرض الشركة للشريك والأرباح الموزعة بينما تجعل مدينة بكل ما عليهم مثل المسحوبات وفائدة المسحوبات وفائدة قرض الشركة للشريك والخسائر الموزعة.

وعلى ذلك، وبالإضافة إلى بيانات المثال السابق، وبفرض أن رصيد الحساب الجاري للشركاء قبل توزيع الأرباح بلغ 20000 جنيه "دائن"، 30000 جنيه "مدين"، 5000 جنيه "مدين" للشركاء الثلاثة نور وكامل ومحمد على التوالي، وبفرض أن مسحوبات الشركاء خلال العام كانت قد بلغت 80000 جنيه، 30000 جنيه، 70000 جنيه للشركاء الثلاثة على التوالي. المطلوب: تصوير حساب جاري الشركاء، وتحديد حقوق كل شريك في نهاية العام.

ما عليهم			حـ / جاري الشركاء			ما لهم		
نور	كامل	محمد	بيان	نور	كامل	محمد	بيان	
—	30000	5000	رصيد أول	20000	—	—	رصيد أول	
80000	30000	70000	المسحوبات	20000	10000	10000	فائدة رأس المال	
xx	xx	xx	فائدة للمسحوبات	30000	—	—	مراكبات	
xx	xx	xx	فائدة قرض للشركة	—	20000	20000	مكافأة	
xx	xx	xx	للشريك	50000	20000	20000	ربح موزع	
xx	xx	xx	خسارة موزعة	xx	xx	xx	فائدة قرض	
xx	xx	xx	رصيد دائن	—	25000	25000	الشريك للشركة	
40000	—	—		—	10000	10000	رصيد مدون	
120000	60000	75000		120000	60000	75000		

حقوق الشركاء في نهاية العام

نلاحظ أن حقوق كل شريك في نهاية العام تتمثل في رأس ماله + كل ما له - كل ما عليه، ونلاحظ من خلال تصوير حساب جاري الشركاء السابق بيانه أن رصيد الحساب الجاري لكل شريك في نهاية العام يمثل محصلة ما له وما عليه بخلاف رأس مال الشريك، وعندما يكون هذا الرصيد دائماً كما هو الحال بالنسبة للشريك نور فإنه يضاف إلى رصيد رأس المال بينما عندما يكون هذا الرصيد مدنياً كما هو الحال بالنسبة للشريكين كامل ومحمد فإنه يخصم من رصيد رأس المال، وعلى ذلك فإنه يتم تحديد رصيد حقوق الشركاء في نهاية العام كما يلي:

بيان	نور	كامل	محمد
رأس المال	200000	200000	100000
+ أو - رصيد حسابه الجاري	40000	(10000)	(25000)
حقوق للشريك في نهاية العام	240000	190000	75000

المثال رقم (7):

ينص عقد شركة التضامن بين شيماء ، ومحمود ، وبوسي على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي بعد احتساب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10%، وبعد منح الشريك شيماء مرتب سنوى قدرة 20000 جنيه، ومنح الشريك بوسي مكافأة بنسبة 10 % من صافى الربح بعد المكافأة، وقد بلغ صافى الربح عن العام 116000 جنيه يمثل الرصيد السدائن لحساب الأرباح والخسائر.

فإذا علمت أن إجمالى رأس مال الشركة 300000 جنيه موزع بين الشركاء الثلاث بالتساوي، وقد اغفل محاسب الشركة احتساب فائدة على قرض الشريك شيماء للشركة بمعدل 12 % حيث قام الشريك شيماء بمنح الشركة قرض بمبلغ 100000 جنيه في أول يولييه (7/1).

المطلوب:

1. تحديد صافى الربح القابل للتوزيع.
2. تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر.
3. إعداد قائمة التوزيع محددا إجمالى ما يحصل عليه كل شريك.

إجابة المثال رقم (7):

تحديد صافى الربح القابل للتوزيع

ويساوي صافى الربح المعطى - فائدة قرض الشريك للشركة
فائدة قرض الشريك شيماء للشركة =

$$= 100000 \times \frac{12}{6} \times 12\% - 6000 \text{ جنيه.}$$

وبالتالى صافى الربح الصحيح = 116000 - 6000 = 110000 جنيه.

يتم توزيعه وفقا لعقد الشركة في شكل كل من فائدة رأس المال، ومرتبات، ومكافآت.

والباقي بنسبة 4 : 3 : 3. ويتضح ذلك كما يلي:

فائدة رأس المال = رأس مال كل شريك \times نسبة الفائدة ، وتكون للشركاء الثلاثة = $100000 \times 10\% = 10000$ جنيه بمجموع = 30000 جنيه للثلاثة.

مرتب سنوي للشريك شيماء = 20000 جنيه.

مكافأة الشريك بوسي = $110000 \times (10 \div 110) = 10000$ جنيه.

ونلاحظ أنه تم استخدام نسبة 110/10 لاحتساب المكافأة لأن العقد ينص علي احتساب المكافأة كنسبة من صافي الربح بعد المكافأة.

باقي الأرباح = $110000 - (10000 + 20000 + 30000) = 50000$

جنيه، وتوزع بينهم بنسبة 4 : 3 : 3 علي التوالي كما يلي:

ما يخص الشريك شيماء = $50000 \times 4 \div 10 = 20000$ جنيه.

ما يخص الشريك محمود = $50000 \times 3 \div 10 = 15000$ جنيه.

ما يخص الشريك بوسي = $50000 \times 3 \div 10 = 15000$ جنيه.

ويمكن تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر بعد ذلك كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

من حـ/ ا.خ	110000	إلى حـ/ فائدة رأس مال شياء	10000	
		إلى حـ/ فائدة رأس مال محمود	10000	
		إلى حـ/ فائدة رأس مال بوسي	<u>10000</u>	30000
		إلى حـ/ مرتب للشريك شياء		20000
		إلى حـ/ مكافأة للشريك بوسي		10000
		إلى حـ/ جاري للشريك نور	20000	
		إلى حـ/ جاري للشريك كامل	15000	
		إلى حـ/ جاري للشريك محمد	<u>15000</u>	50000
	110000			110000

قائمة التوزيع

بيان	شاء	محمود	بوسي	إجمالي
فائدة رأس المال	10000	10000	10000	30000
مرتبات	20000	-	-	20000
مكافأة	-	-	10000	10000
ربح موزع بالنسب	20000	15000	15000	50000
إجمالي	50000	25000	35000	110000

المثال رقم (8):

ينص عقد شركة التضامن بين ناهد ، نوال، نادر على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي بعد احتساب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10 %، وبعد منح الشريك ناهد مرتب سنوي قدره 20000 جنيه، ومنح الشريك نادر مكافأة بنسبة 10 % من صافي الربح بعد المكافأة، وقد بلغ صافي الربح في نهاية العام 39000 جنيه.

فإذا علمت أن إجمالي رأس مال الشركة 300000 جنيه موزع بين الشركاء بالتساوي، وقد اغفل محاسب الشركة احتساب فائدة على قرض الشريك ناهد للشركة بمعدل 12 % حيث قام الشريك ناهد بمنح الشركة قرض بمبلغ 100000 جنيه في أول يولييه (7/1).

المطلوب: تحديد صافي الربح القابل للتوزيع، وتصوير حساب التوزيع، وإعداد قائمة التوزيع.

إجابة المثال رقم (8):

تحديد صافي الربح القابل للتوزيع

ويساوي صافي الربح المعطى - فائدة قرض الشركة للشريك

فائدة قرض الشريك ناهد للشركة =

$$= 100000 \times 12/6 \times 12\% = 6000 \text{ جنيه}$$

وبالتالي صافي الربح الصحيح = 39000 - 6000 = 33000 جنيه.

يتم توزيعه وفقاً لعقد الشركة في شكل فائدة رأس المال، ومرتببات، ومكافآت.

والباقي بنسبة 4 : 3 : 3. ويتضح ذلك كما يلي :

فائدة رأس المال = رأس مال كل شريك × نسبة الفائدة

الشريك ناهد = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

الشريك نوال = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

الشريك نادر = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

مجموع فائدة رأس المال = 30000 جنيه.

مرتب سنوي للشريك ناهد = 20000 جنيه.

مكافأة الشريك نادر = 33000 × (10 ÷ 110) = 3000 جنيه.

ونلاحظ أنه تم استخدام نسبة 110/10 لاحتساب المكافأة لأن العقد ينص على احتساب المكافأة كنسبة من صافي الربح بعد المكافأة.

باقي الأرباح = 33000 - (3000 + 20000 + 30000) = (20000) جنيه تعتبر بمثابة خسارة يتحمل بها الشركاء، وبالتالي تُوزع بينهم بنسبة 4 : 3 : 3، ويتحمل الشريك ناهد = (20000) \times 4 \div 10 = (8000) جنيه بينما نوال = (20000) \times 3 \div 10 = (6000) جنيه، ونادر = (20000) \times 3 \div 10 = (6000) جنيه.

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

10000	إلى حـ/ فائدة رأسمال ناهد	33000	من حـ/ أ.خ
10000	إلى حـ/ فائدة رأسمال نوال		
10000	إلى حـ/ فائدة رأسمال نادر	8000	من حـ/ جاري ناهد
	إلى حـ/ مرتب الشريك ناهد	6000	من حـ/ جاري نوال
	إلى حـ/ مكافأة الشريك نادر	6000	من حـ/ جاري نادر
30000		53000	
20000			
3000			
53000			

قائمة التوزيع

بيان	ناهد	نوال	نادر	إجمالي
فائدة رأس المال	10000	10000	10000	30000
مرتبات ومكافأة	20000	-	3000	23000
الباقي موزع بالنسب	(8000)	(6000)	(6000)	(20000)
إجمالي	22000	4000	7000	33000

مثال رقم (9):

والآن دعنا نفترض في المثال السابق أن الشركة قد حققت خسارة قدرها 54000 جنيه.

المطلوب : إعداد جدول (كشف) وحساب التوزيع في هذه الحالة.

إجابة المثال رقم (9) :

مبدئياً نلاحظ أن الخسارة المحققة سوف تزداد بمقدار فائدة قرض الشريك ناهد للشركة وبالتالي تصبح 60000 جنيه. كما نلاحظ أنه سيتم احتساب كل من الفائدة على رأس المال والمرتبات فكلاهما يتم احتسابه سواء حققت الشركة ربح أو خسارة بينما لن يتم احتساب المكافأة لأنها تحتسب كنسبة من الربح إذا تحقق وقد حققت الشركة في هذه الحالة خسارة قدرها 6000 جنيه لذلك ويتضح ذلك كما يلي:

فائدة رأس المال = رأس مال كل شريك × نسبة الفائدة

الشريك ناهد = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

الشريك نوال = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

الشريك نادر = 100000 × 10% = 10000 جنيه.

مجموع فائدة رأس المال = 30000 جنيه.

مرتب سنوي للشريك ناهد = 20000 جنيه.

مكافأة الشريك نادر لن يتم احتسابها في هذه الحالة.

باقي الأرباح = (60000) - (20000 + 30000) = (110000) جنيه تعتبر

بمثابة خسارة يتحمل بها الشركاء، وبالتالي توزع بينهم بنسبة 4 : 3 : 3 علي

التوالي كما يلي:

ما يخص الشريك ناهد = (110000) × 4 ÷ 10 = (44000) جنيه.

ما يخص الشريك نوال = (110000) . $10 \div 3 \times (33000)$ جنيه.

ما يخص الشريك نادر = (110000) $10 \div 3 \times (33000)$ جنيه.

قائمة التوزيع

بيان	ناهد	نوال	نادر	إجمالي
فائدة رأس المال	10000	10000	10000	30000
مرتبات ومكافأة	20000	-	-	20000
الباقى موزع بالنسب	(44000)	(33000)	(33000)	(110000)
إجمالي	(14000)	(23000)	(23000)	(60000)

ويظهر حساب توزيع الأرباح والخسائر في هذه الحالة كما يلي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

60000		إلى حـ/ أ.خ (خسائر الملم)	
	10000	إلى حـ/ فائدة رأسمال ناهد	
	10000	إلى حـ/ فائدة رأسمال نوال	
30000	<u>10000</u>	إلى حـ/ فائدة رأسمال نادر	44000
20000		إلى حـ/ مرتب للشريك ناهد	33000
			33000
110000			110000

مثال رقم (10):

بوسي ومنى شريكتان فى شركة سياحة تضامن وينص عقد الشركة بينهما على

توزيع الأرباح والخسائر على النحو التالى:

1 - تحصل بوسي على مرتب شهرى 1000 جنيه، وتحصل منى على مرتب

ربع سنوى 4500 جنيه علاوة على مكافأة بنسبة 5 % من صافى الربح بعد

خصم المرتبات والمكافأة نظير إدارة الشركة.

2 - يتم توزيع المتبقى من الأرباح أو الخسائر بعد ذلك بنسبة 3 : 2 علي التوالي.

وقد بلغت جملة إيرادات السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2004 مبلغ 230000 جنيه في حين أن تكلفة الخدمات المؤداة تبلغ 110000 جنيه، والأعباء الإضافية والإدارية الأخرى عن الفترة 58500 جنيه.

المطلوب:

- 1: إعداد كشف توزيع الأرباح وفقا لإتفاق الشركاء.
2. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات وتوزيع الأرباح.
3. تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر.

إجابة المثال رقم (10):

أولا: تحديد صافي الربح:

البيان	جنيه
جملة الإيرادات	230000
- تكلفة الخدمات المؤداة	110000
- أعباء إضافية وإدارية	58500
صافي الربح	61500

ثانيا: إعداد كشف توزيع الأرباح والخسائر

مرتب بوسي = $12 \times 1000 = 12000$ جنيه، ومرتب مني = $4 \times 4500 = 18000$ جنيه. وجملة المرتبات 30000 جنيه.

مكافأة مني = $(30000 - 61500) \times \frac{105}{5} = 105/5 \times 31500 = 1500$ جنيه.

ويوزع المتبقى من الأرباح بينهما بنسبة 3 : 2 علي التوالي كما يتضح من كشف توزيع الأرباح التالي:

إجمالي	مني	بوسي	البيان
30000	18000	12000	مرتبات الشركاء
1500	1500	-	مكافأة مني
30000	12000	18000	أرباح موزعة بنسبة 3 : 2
61500	31500	30000	جملة الأرباح الموزعة

ثالثاً: إجراء قيود اليومية اللازمة

61500	من حـ/ الأرباح والخسائر
61500	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إقفال صافي الربح في حساب التوزيع
31500	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إلى منكورين
12000	حـ/ مرتب الشريك بوسي
18000	حـ/ مرتب الشريك مني
1500	حـ/ مكافأة الشريك مني
	مرتبات ومكافآت الشريكين نظير الإدارة
30000	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إلى منكورين
18000	حـ/ جاري الشريك بوسي
12000	حـ/ جاري الشريك مني
	توزيع المتبقى من الربح بين الشريكين

رابعاً: تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر

حـ/التوزيع

من حـ/ أ.خ	61500	إلى حـ/ مرتب بوسي	12000	
		إلى حـ/ مرتب مني	18000	
		إلى حـ/ مكافأة مني	<u>1500</u>	
		إلى حـ/ جاري للشركاء		31500
		بوسي	18000	
		مني	<u>12000</u>	30000
	61500			61500

مثال رقم (11):

■ ينص عقد شركة التضامن بين الشريكين الحامد والشاكر علي توزيع الأرباح والخسائر على النحو التالي:

- احتساب فائدة علي رصيد رأس المال أول الفترة بمعدل 8 % سنوياً.
 - منح الشريك الحامد مرتب نصف سنوي 6000 جنيه، والشريك الشاكر مرتب ربع سنوي 5000 جنيه.
 - توزيع المتبقى من الربح أو الخسارة بنسبة 3 : 2 علي التوالي.
- فإذا علمت أن أرصدة حسابات رأس المال للشريكين أول الفترة كانت 30000 جنيه، 45000 جنيه علي التوالي.

المطلوب:

- إعداد كشف توزيع الأرباح والخسائر في كل من الحالتين التاليتين:
- الحالة الأولى: أن يكون صافي ربح الشركة 32000 جنيه.
- الحالة الثانية: أن تكون خسارة الشركة قدرها 2000 جنيه.

إجابة المثال رقم (11):

الحالة الأولى:

يحصل الشريكان على المرتبات وفائدة رأس المال بالكامل حتى في حالة عدم كفاية الربح، وإذا تحققت خسارة نتيجة ذلك توزع بين الشريكين بنسبة توزيع الخسائر كما يلي:

فائدة رأس المال للشريك الحامد = $30000 \times 8\% = 2400$ ، وللشريك الشاكر = $45000 \times 8\% = 3600$ ومجموع الفائدة 6000 جنيه.

مرتب الشريك الحامد = $2 \times 6000 = 12000$ ، ومرتب الشريك الشاكر = $5000 \times 4 = 20000$ ومجموع المرتبات 32000 جنيه.

وحيث أن مجموع المرتبات والفائدة على رأس المال تبلغ 38000 جنيه أكبر من صافي الربح المحقق 32000 جنيه لذلك توزع الخسارة الناتجة وهي 6000 جنيه بين الشريكين بنسبة 3 : 2 على التوالي، ويكون كشف توزيع الأرباح بين الشريكين الحامد والشاكر كما يلي:

البيان	الحامد	الشاكر	إجمالي
مرتبات الشركاء	12000	20000	32000
فائدة رأس المال بمعدل 8%	2400	3600	6000
خسارة موزعة بنسبة 3 : 2	(3600)	(2400)	(6000)
جملة الأرباح الموزعة	10800	21200	32000

الحالة الثانية

رغم تحقق صافي الخسارة 2000 جنيه فإن كل من الفائدة على رأس المال والمرتبات تحسب كما سبق تماماً، وحيث أن مجموع المرتبات والفائدة على رأس المال تبلغ 38000 جنيه لذلك توزع الخسارة الناتجة وهي (2000 +

38000 جنيه) بين الشريكين بنسبة 3 : 2 على التوالي، ويكون كشف توزيع الأرباح كما يلي:

إجمالي	الشاكِر	الحامد	البيان
(2000)			صافي الربح المقرر توزيعه
32000	20000	12000	مربّيات الشركاء
6000	3600	2400	فائدة رأس المال بمعدل 8%
(40000)	(16000)	(24000)	خسارة موزعة بنسبة 3 : 2
(2000)	7600	(9600)	جملة الأرباح الموزعة

مثال رقم (12):

ظهر حساب رأس مال الشريكين محمود وأحمد عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2004 على النحو التالي:

حـ/ رأس مال محمود		حـ/ رأس مال أحمد	
1/1 18000	8/1 6000	1/1 20000	5/1 5000
4/1 4000		2/1 8000	
10/1 10000		9/1 6000	

وقد حققت الشركة ربحاً قدره 258500 جنيه في 31 ديسمبر 2004 .

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات توزيع الربح بين الشريكين في ظل:

أولاً: توزيع الأرباح على أساس رصيد حساب رأس المال في نهاية العام.

ثانياً: توزيع الأرباح على أساس متوسط رأس مال كل منهما على مدار العام.

إجابة المثال رقم (12):

أولاً: توزيع الأرباح والخسائر بنسبة رأس مال الشريكين في نهاية العام:
رأس مال محمود في نهاية الفترة = $20000 - 5000 + 14000 = 29000$ جنيه.

رأس مال محمد في نهاية الفترة = $18000 - 6000 + 14000 = 26000$ جنيه.

وبناء على ذلك تكون نسبة توزيع الأرباح والخسائر هي 29 : 26
ويكون نصيب كل شريك في الربح هو:

نصيب الشريك محمود = $258500 \times \frac{55}{29} = 136300$ جنيه.

نصيب الشريك محمد = $98230 \times \frac{55}{26} = 122200$ جنيه.

ويتم إجراء القيود كما يلي:

258500	من حـ/ الأرباح والخسائر
258500	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إقتال صافي الربح في حساب التوزيع
258500	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إلى مذكورين
136300	حـ/ جاري الشريك محمود
122200	حـ/ جاري الشريك محمد

توزيع الربح بين الشريكين

ثانياً: توزيع الأرباح والخسائر بنسبة متوسط رأس مال الشريكين خلال العام:

في هذه الحالة يتم احتساب متوسط رأس مال كل شريك مرجحاً على أساس الفترة ثم يتم احتساب النسبة بينهما كما يلي:

• تحديد متوسط رأس مال محمود:

$$20000 = 1 \times 20000$$

$$84000 = 3 \times 28000$$

$$92000 = 4 \times 23000$$

$$116000 = 4 \times 29000$$

متوسط رأس مال محمود = $312000 \div 12 = 26000$ جنيه.

• تحديد متوسط رأسمال محمد:

$$54000 = 3 \times 18000$$

$$88000 = 4 \times 22000$$

$$32000 = 2 \times 16000$$

$$78000 = 3 \times 26000$$

متوسط رأسمال محمد = $252000 \div 12 = 21000$ جنيه.

وبناء على ذلك تكون نسبة توزيع الأرباح والخسائر هي 26 : 21.

ويكون نصيب كل شريك في الربح هو:

نصيب الشريك محمود = $258500 \times 26/47 = 143000$ جنيه.

نصيب الشريك محمد = $258500 \times 21/47 = 115500$ جنيه.

ويتم إجراء القيود كما يلي:

258500	من حـ/ الأرباح والخسائر
258500	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	إتقال صافي الربح في حساب التوزيع

258500

من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

إلى منكرين

143000 حـ/ جارى للشريك محمود

115500 حـ/ جارى للشريك محمد

توزيع الربح بين الشريكين

مثال رقم (13):

حققت شركة السياحة لصاحبها نور الدين وعلم الدين صافي ربح قدره 95750 جنيها عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2004، ويقتسم الشريكين الأرباح والخسائر بينهما بالتساوي بعد منح للشريكين فائدة على متوسط رأس المال بمعدل 10 % سنويا، ومنح للشريك نور الدين مرتب شهري 2000 جنية. فإذا علمت أن حساب رأس مال كل شريك أظهر التغيرات المالية التالية خلال العام:

حـ/ رأس مال علم الدين		حـ/ رأس مال نور الدين	
1/1 100000	4/1 25000	1/1 75000	3/1 15000
10/1 15000		7/1 20000	

المطلوب: إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشريكين.

إجابة المثال رقم (13):

لحساب فائدة رأس المال على أساس متوسط رأس المال:

تحديد متوسط رأس مال نور الدين:

$$150000 = 2 \times 75000$$

$$240000 = 4 \times 60000$$

$$480000 = 6 \times 80000$$

$$\text{متوسط رأس مال نور الدين} = 870000 \div 12 = 72500 \text{ جنية.}$$

تحديد متوسط رأس مال علم الدين:

$$300000 = 3 \times 100000$$

$$450000 = 6 \times 75000$$

$$270000 = 3 \times 90000$$

متوسط رأسمال علم الدين = $1020000 \div 12 = 85000$ جنيه.

فائدة رأسمال الشريكين:

الشريك نور الدين = $72500 \times 10\% = 7250$ جنيه.

الشريك علم الدين = $85000 \times 10\% = 8500$ جنيه.

مرتب الشريك نور الدين = $2000 \times 12 = 24000$ جنيه.

وعلى ذلك يكون كشف توزيع الأرباح بين الشريكين على النحو التالي:

البيان	نور الدين	علم الدين	إجمالي
مرتب نور الدين	24000	-	24000
فائدة رأس المال	7250	8500	15750
باقي الأرباح بالتساوي	28000	28000	56000
إجمالي	59250	36500	95750

التأمين على حياة الشركاء

قد ينص عقد الشركة على أن يتم التأمين على حياة الشركاء بهدف توفير أموال ماثلة للشركاء الباقين على قيد الحياة كي يتمكنوا عن طريقها من دفع حقوق الشريك المتوفى لورثته ودون أن تتعرض الشركة لإعصار مالي وأزمة سيولة تؤثر على نشاطها.

ويكون التأمين على حياة الشركاء إما لصالح الشركاء الباقين على قيد الحياة أو لصالح كل من الشركاء الباقين على قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى.

ومن البديهي أن يقرن هذا النص باتفاق الشركاء على استمرار الشركة في حالة وفاة أحدهم. ونتم معالجة التأمين على حياة الشركاء من الناحية المحاسبية بأحد طرق ثلاثة:

1- عدم إظهار قيمة لبوليصة التأمين في الدفاتر وبالتالي معالجتها

كمصروف يخص للشركاء واعتباره توزيعاً للربح.

2- إظهار بوليصة التأمين في الدفاتر كأصل بالقيمة الاسمية.

3- إظهار بوليصة التأمين في الدفاتر كأصل بالقيمة الحالية.

عدم إظهار قيمة لبوليصة التأمين في الدفاتر:

إذا اتفق الشركاء على عدم إظهار قيمة لبوليصة التأمين في الدفاتر فيتم استقطاع قيمة بوليصة التأمين من الأرباح القابلة للتوزيع واعتباره مصروفاً خاصاً بالشركاء وليس للشركة. وفي هذه الحالة عند سداد القسط يجعل حساب قسط التأمين على حياة الشركاء مدينياً ويجعل حساب النقدية دائناً. وفي نهاية السنة المالية يتم استقطاع قيمة القسط من الأرباح وذلك بجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مدينياً مقابل جعل حساب قسط التأمين على حياة الشركاء دائناً.

وفي حالة وفاة أحد الشركاء وتحصيل قيمة بوليصة التأمين يجعل حساب النقدية مدينياً ويجعل حساب بوليصة التأمين دائناً. ويتضمن الشركاء الباقين على قيد الحياة أو جميع الشركاء بما فيهم ورثة الشريك المتوفى (حسب عقد بوليصة التأمين) قيمة التعويض المحصل من شركة التأمين، وذلك طبقاً لنسب

توزيع الأرباح والخسائر بينهم. ويتم قيد توزيع قيمة البوليصة بين المستفيدين بجعل حساب بوليصة التأمين مديناً وجعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين على قيد الحياة (وحساب ورثة الشريك في حالة كونهم مستفيدين) دائناً.

المثال رقم (14):

السيد، وعبد العال، وخليل شركاء في شركة تضامن ويقسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي. وقد قاموا بالتأمين على حياتهم لصالح الشركاء الباقين على قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببوليصة تأمين قيمتها 100000 جنيه وأن قسط التأمين 8000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً من أول يولييه 2005. وقد توفي الشريك خليل في 3 أغسطس 2007 وقد تم تحصيل قيمة البوليصة في 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا على عدم إظهار أي قيمة للبوليصة في الدفاتر واستقطاع قيمة القسط سنوياً عند توزيع الأرباح.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.
2. تصوير حساب قسط البوليصة عن الأعوام الثلاثة.
3. تصوير حساب بوليصة التأمين في عام 2007.

إجابة المثال رقم (14):

في هذه الحالة تم الاتفاق على معالجة قسط البوليصة كمصروف خاص بالشركاء وبالتالي يقل سنوياً في حساب توزيع الأرباح وتكون قيود اليومية على النحو التالي:

قيود اليومية عن السنوات الثلاثة:

2005/7/1	من حـ/ قسط بولصة التأمين إلى حـ/ للتفدية	8000 8000
إثبات سداد القسط في السنة الأولى		
2005/12/31	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر إلى حـ/ قسط بولصة التأمين	8000 8000
استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الأولى		
2006/7/1	من حـ/ قسط بولصة التأمين إلى حـ/ للتفدية	8000 8000
إثبات سداد القسط في السنة الثانية		
2006/12/31	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر إلى حـ/ قسط بولصة التأمين	8000 8000
استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الثانية		
2007/7/1	من حـ/ قسط بولصة التأمين إلى حـ/ للتفدية	8000 8000
إثبات سداد القسط في السنة الثالثة		
2007/12/31	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر إلى حـ/ قسط بولصة التأمين	8000 8000
استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الثالثة		

2007/8/27	من حـ/ النقدية	100000
	إلى حـ/ بوليصة التأمين	100000
	إثبات تحصيل قيمة البوليصة بعد الوفاة	
2007/8/27	من حـ/ بوليصة للتأمين	100000
	إلى مذكورين	
	2 حـ/ جاري السيد	40000
	2 حـ/ جاري عبد العال	40000
	1 حـ/ ورثة خليل	20000
	توزيع قيمة البوليصة بين باقي الشركاء والورثة	
	بنسب توزيع الأرباح والخسائر (2 : 2 : 1)	

ويتم تصوير الحسابات بذلك كما يلي:

حـ/ قسط البوليصة

005/12/31 من حـ/ لتوزيع	8000	005/7/1 إلى حـ/ للنقدية	8000
	8000		8000
006/12/31 من حـ/ لتوزيع	8000	006/7/1 إلى حـ/ للنقدية	8000
	8000		8000
007/12/31 من حـ/ لتوزيع	8000	007/7/1 إلى حـ/ للنقدية	8000
	8000		8000
	8000		8000

وفي سنة الوفاة يتم تحصيل قيمة البوليصة وتصوير حـ/ بوليصة

التأمين على النحو التالي:

حـ/ بوليصة التأمين

100000	إلى مذكورين: 2007/8/27	100000
من حـ/ النقدية 2007/8/27 (تحصيل قيمة البوليصة)	40000 حـ/ جاري السيد 40000 حـ/ جاري عبد العال 20000 حـ/ ورثة خليل (بنسب 2 : 2 : 1)	
100000		100000

إظهار بوليصة التأمين في الدفاتر بالقيمة الاسمية:

إذا اتفق للشركاء على إظهار القيمة الاسمية لبوليصة التأمين في الدفاتر فيتم إثبات سداد قسط التأمين على حياة الشركاء بجعل حساب بوليصة التأمين مديناً وجعل حساب النقدية دائناً. وتظهر بوليصة التأمين بذلك كأحد الأصول في الميزانية العمومية للشركة ضمن الأصول المتداولة بقيمتها الاسمية، أي بإجمالي قيمة الأقساط المنفوعة حتى تاريخ إعداد الميزانية العمومية. وفي حالة وفاة أحد الشركاء فإن المبلغ المحصل من شركة التأمين يقيد في الدفاتر بجعل حساب النقدية مديناً وجعل حساب بوليصة التأمين دائناً. ويتم توزيع رصيد حساب بوليصة التأمين (ويتمثل في الفرق بين القيمة الاسمية للبوليصة والمبلغ المحصل من شركة التأمين) بين الشركاء الباقين على قيد الحياة (وورثة الشريك المتوفى إذا كانوا ضمن المستفيدين) طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

المثال رقم (15):

السيد، وعبد العال، و خليل شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي. وقد قاموا بالتأمين على حياتهم لصالح الشركاء الباقين على قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببوليصة تأمين

قيمتها 100000 جنيه وأن قسط التأمين 8000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً من أول يولييه 2005. وقد توفي الشريك خليل في 3 أغسطس 2007 وقد تم تحصيل قيمة البوليصة في 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي إظهار قيمة البوليصة في السدفاتر بكامل قيمتها الأسمية.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.

2. تصوير حساب البوليصة.

إجابة المثال رقم (15):

في هذه الحالة تم الاتفاق علي معالجة قسط البوليصة كمصروف خاص بالشركاء وبالتالي يقلل سنوياً في حساب توزيع الأرباح وتكون قيود اليومية علي النحو التالي:

قيود اليومية عن السنوات الثلاثة:

2005/7/1	من حـ/ بوليصة التأمين	8000
	إلى حـ/ النقدية	8000
	إجمالي مداد القسط في السنة الأول	
2006/7/1	من حـ/ قسط بوليصة التأمين	8000
	إلى حـ/ النقدية	8000
	إجمالي مداد القسط في السنة الثانية	

2007/7/1	من جـ/ قسط بولصة التأمين إلى جـ/ النقدية	8000 8000
إثبات مداد القسط في السنة الثالثة		
2007/8/27	من جـ/ النقدية إلى جـ/ بولصة التأمين	100000 100000
إثبات تحصيل قيمة البولصة بعد الوفاء		
2007/8/27	من جـ/ بولصة التأمين إلى مذكورين	76000
	جـ/ جاري السيد 2	30400
	جـ/ جاري عبد المال 2	30400
	جـ/ ورثة خليل 1	15200
توزيع رصيد البولصة بين باقي الشركاء والورثة بنسب توزيع الأرباح والخسائر		

ويتم تصوير الحسابات بذلك كما يلي:

حـ/ بولصة التأمين

رصيد م. ع أصول 12/31	8000	إلى حـ/ النقدية 2005/7/1	8000
	8000		8000
			8000
رصيد م. ع أصول 21/31	16000	إلى حـ/ النقدية 2006/7/1	8000
	16000		16000
			16000
من حـ/ النقدية 2007/8/27 (تحصيل قيمة للبولصة)	100000	رصيد 2007/1/1	8000
		إلى حـ/ النقدية 2007/7/1	8000
		إلى منكورين 2007/8/27	76000
		30400 حـ/ جاري السيد	
		30400 حـ/ جاري عبد المال	
		15200 حـ/ ورثة خليل	
	100000		100000

إظهار بولصة التأمين في الدفاتر بالقيمة الحالية:

إذا إتفق الشركاء على إظهار القيمة الحالية لبولصة التأمين في الدفاتر فيستـم إثبات سداد قسط التأمين على حياة الشركاء بجعل حساب بولصة التأمين على حياة الشركاء مديناً وجعل حساب النقدية دائناً. ويتطلب الأمر تسوية حساب بولصة التأمين بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية للبولصة وتحصيله على حساب توزيع الأرباح. ومن البديهي أن بولصة التأمين تظهر في الميزانية العمومية للشركة بقيمتها الحالية ضمن الأصول المتداولة. وفي حالة وفاة أحد الشركاء يتم قيد المبلغ المحصل من شركة التأمين بجعل حساب النقدية مديناً وجعل حساب بولصة التأمين دائناً. ويوزع رصيد حساب بولصة التأمين ويتمثل في الفرق بين المبلغ المحصل من شركة التأمين والقيمة الحالية للبولصة بين المستفيدين طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

المثال رقم (16):

السيد، وعبد العال، وخلييل شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي. وقد قاموا بالتأمين علي حياتهم لصالح الشركاء الباقين علي قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببوليصة تأمين قيمتها 100000 جنيه وأن قسط للتأمين 8000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً من أول يولييه 2005. وقد توفي الشريك خليل في 3 أغسطس 2007 وقد تم تحصيل قيمة البوليصة في 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي إظهار قيمة البوليصة في السدفاتر بالقيمة الحالية التي قدرت في نهاية عام 2005 بمبلغ 5000 جنيه وفي نهاية عام 2006 بمبلغ 9000 جنيه وفي نهاية عام 2007 بمبلغ 11000 جنيه.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.
2. تصوير حساب البوليصة.

إجابة المثال رقم (16):

قيود اليومية عن السنوات الثلاثة:

2005/7/1	من -حـ/ قسط بوليصة التأمين	8000
	إلى -حـ/ النقدية	8000
	إثبات سداد القسط في السنة الأولى	
2005/12/31	من -حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	3000
	إلى -حـ/ قسط بوليصة التأمين	3000
	استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الأولى	

2006/7/1	من حـ/ قسط بولصة التأمين إلى حـ/ النقدية	8000 8000
إثبات مدد القسط في السنة الثانية		
2006/12/31	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر إلى حـ/ قسط بولصة التأمين	4000 4000
استقطاع قيمة القسط من أرباح السنة الثانية		
2007/7/1	من حـ/ قسط بولصة التأمين إلى حـ/ النقدية	8000 8000
إثبات مدد القسط في السنة الثالثة		
2007/8/27	من حـ/ النقدية إلى حـ/ بولصة التأمين	100000 100000
إثبات تحصيل قيمة البولصة بعد الوفاة		
2007/8/27	من حـ/ بولصة التأمين إلى مذكورين:	83000
	حـ/ جاري للسيد 2	33200
	حـ/ جاري عبد العال 2	33200
	حـ/ ورثة خليل 1	16600
توزيع قيمة البولصة بين باقي الشركاء والورثة بنسب توزيع الأرباح والخسائر (2: 2: 1)		

ويتم تصوير حساب بولصة التأمين بذلك كما يلي:

حـ/ بولصة التأمين

2005/12/31 من حـ/ التوزيع	3000	إلى حـ/ النقبة 2005/7/1	8000
رصيد م. ع 2005/12/31	5000		8000
	8000		5000
12/31 من حـ/ التوزيع	4000	رصيد 2006/1/1	8000
رصيد م. ع 2006/12/31	9000	إلى حـ/ النقبة 2006/7/1	13000
	13000		9000
2007/8/27 من حـ/ النقبة (تحصيل قيمة للبولصة)	100000	رصيد 2007/1/1	8000
		إلى حـ/ النقبة 2007/7/1	83000
		إلى مذكورين 2007/8/27	
		33200 حـ/ جاري السيد	
		33200 حـ/ جاري عبد المال	
		16600 حـ/ ورثة خليل	
	100000		100000

حسابات الشركاء في شركة الأشخاص

تعاملنا خلال درستا في الفصلين الأول والثاني مع مجموعة من الحسابات التي يتم استخدامها في شركات الأشخاص، وتكون حسابات الشركاء في شركة الأشخاص من مجموعات الحسابات من أهمها ما يلي:

- حسابات رؤوس أموال الشركاء.
- حسابات مسحوبات الشركاء.
- الحسابات الجارية للشركاء.

وتظهر هذه الحسابات في سجل أستاذ خاص منفصلا عن سجل الأستاذ العام يسمى سجل أستاذ الشركاء وهو سجل خاص بحسابات الشركاء، ويمكن من خلال تلك الحسابات تحديد كافة الأرصدة المرتبطة بهم حيث نرحل لتلك

الحسابات كافة الأحداث المالية الناتجة عن تعاملات الشركاء مع الشركة، ونعرض لتلك الحسابات على النحو التالي.

حسابات رؤوس أموال الشركاء

تعتبر أرصدة تلك الحسابات عن رؤوس أموال الشركاء في الشركة . ويجعل حساب رأس مال كل شريك دائناً بصافي قيمة الأصول والخصوم التي قدمها للشركة مساهمة منه في رأس مالها. ويتم التعامل مع هذا الحساب على أساس افتراض ثبات رؤوس أموال الشركاء في الشركة. وفي هذه الحالة لا يتم المساس برصيد هذا الحساب ولا يتم ترحيل أي أحداث مالية إلى أحد جانبيه إلا عند تكوين الشركة أو في حالة اتفاق الشركاء في مرحلة لاحقة على زيادة أو تخفيض رأس المال، أو في حالة إنضمام أو انفصال شريك ، أو في حالة التصفية كما سنرى خلال باقي فصول هذا الكتاب.

أما إذا تم التعامل مع هذا الحساب على أساس افتراض عدم ثبات رأس مال الشريك في الشركة، فإنه في هذه الحالة يتم إثبات كافة تعاملات الشركاء مع الشركة في هذا الحساب، ومن ثم لا يوجد مجال لتواجد بقية حسابات الشركاء الأخرى. ويظهر حساب رأس مال الشركاء في أي من الحالتين في صورة حساب مجزأ يتضمن خانة لكل شريك على النحو التالي:

حـ / رأس مال الشركاء

بيان	أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ
من متكبرين	XXXX	XXXX	XXXX	رصيد دائن	XXXX	XXXX	XXXX
	XXXX	XXXX	XXXX		XXXX	XXXX	XXXX

ويرتبط حساب رأس مال الشركاء عند التكوين وخصوصاً في حالة سداد الشركاء حصصهم في رأس المال علي دفعات بحساب يسمى حساب حصص الشركاء ويمكن أيضاً أن يظهر في صورة حساب مجزأ يتضمن خاتمة لكل شريك على النحو التالي:

حـ / حصص الشركاء

بيان	حـ	ب	أ	بيان	حـ	ب	أ
من مفكرين	xx	xx	xx	إلى حـ/ رأسمال لشركاء	xxxx	xxxx	xxxx
من حـ/ نفقات	xx	xx	xx				
	xxxx	xxxx	xxxx		xxxx	xxxx	xxxx

ويمكن أيضاً أن يظهر حصص الشركاء لشريك معين فقط في حالة سداد هذا الشريك المعين ل حصته في رأس المال علي دفعات، ويكون كما علي النحو التالي:

حـ / حصة الشريك جـ

من مفكرين	xx	إلى حـ/ رأسمال لشركاء	xxxx
من حـ/ نفقات	xx		
	xxxx		xxxx

حسابات مسحوبات الشركاء

أثبت في حسابات مسحوبات للشركاء كافة تعاملات الشركاء مع الشركة والنتيجة عن قيام الشركاء بسحب أي أصول نقدية أو عينية من الشركة لاستخداماتهم الشخصية أو قيام الشركة بسداد الالتزامات الشخصية للشركاء والتي تخرج عن نطاق النشاطات الجارية للشركة. ويتم استخدام هذه الحسابات في حالة إتفاق الشركاء على مبدأ إثبات رؤوس أموال الشركاء. وتسوى حسابات

مسحوبات الشركاء فى حساب جارى الشركاء فى نهاية العام بعد توزيع الأرباح بين الشركاء. وتظهر هذه الحسابات على الصورة التالية.

حـ / مسحوبات الشركاء

بيان	→	ب	أ	بيان	→	ب	أ
من حـ/جارى الشركاء	xxx	xxx	xxx	الى حـ/البنك	xxx		xxx
	xxx	xxx	xxx	الى حـ/مضاعة		xxx	
					xxx	xxx	xxx

ونظرا لتفاوت مسحوبات كل شريك، حيث أن تلك المسحوبات يترتب عليها فقدان الشركة لفرص إستغلال الأموال والأصول التى يقوم الشركاء بسحبها لأغراضهم الشخصية، الأمر الذى يمكن أن يترتب عليه الإضرار بالشركة لصالح أحد الشركاء وعلى حساب بقية الشركاء. لذلك قد يتفق الشركاء على احتساب فوائد على مسحوبات الشركاء مهما كانت قيمتها أو احتساب فوائد على المسحوبات التى تتجاوز حدا معينا متفق عليه بينهم ويعتبر وفقا لاتفاقهم وكأنه حقا طبيعيا لكل منهم. ويتم تسوية تلك الفوائد فى حساب جارى الشركاء ، كما يتم أخذها فى الحسبان عند تحديد صافي الربح القابل للتوزيع قبل توزيع أرباح الشركة فى حساب توزيع الأرباح والخسائر . ويظهر حساب الفائدة على مسحوبات الشركاء على النحو التالى.

حـ / الفائدة على مسحوبات الشركاء

بيان	→	ب	أ	بيان	→	ب	أ
من حـ/جارى الشركاء	xxx	xxx	xxx	الى حـ/ أ، خ معطل	xxx	xxx	xxx
	xxx	xxx	xxx		xxx	xxx	xxx

الحسابات الجارية للشركاء

يتضمن سجل الأستاذ الخاص أيضا حسابا جاريا لكل شريك. ويستخدم هذا الحساب لتسوية كافة تعاملات الشركاء مع الشركة الناتجة عن النشاط الجارى للشركة أو مسحوبات الشركاء منها. كذلك يستخدم هذا الحساب لتسوية حقوق الشركاء الجارية في الشركة والناتجة عن توزيع الأرباح، ومن ناحية أخرى فإن هذا الحساب يستخدم أيضا لتسوية الأحداث المالية الناجمة عن زيادة أو تخفيض رأس مال الشركاء. وبذلك فإن حساب الحسابات الجارية للشركاء يمكن أن يظهر -يجعل مدينا بما عليهم ويجعل دائئا بما لهم- على النحو التالى.

حـ / الحسابات الجارية للشركاء

بيان	أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ
رصيد دائن	×	×	×	مسحوبات	×	×	×
مربى الشريك	×	×	×	فائدة المسحوبات	×	×	×
فائدة قرض الشريك	×	×	×	فائدة قرض الشركة	×	×	×
فائدة رأس المال	×	×	×	رصيد دائن	×	×	×
توزيع أرباح	×	×	×				
	×	×	×		×	×	×

وبالطبع إذا كان ما للشريك أكبر مما عليه فيعتبر رصيد حسابه الجارى دائئا أما إذا كان ما للشريك أقل مما عليه فيعتبر رصيد حسابه الجارى مدينا.

تطبيقات الفصل الثاني

التطبيق الأول:

في أول يناير 2004 أُنقِ "نور وكامل ومحمد" علي تكوين شركة توصية بسيطة علي أن يكون الشريك محمد موسى ويبلغ رأس مال الشركة في ذلك التاريخ 900000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 5:3:2 علي التوالي رغم أنهم يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي بعد احتساب فائدة علي رأسمال الشركاء بمعدل 10% سنويا ومرتب للشريك نور 5000 جنيه شهريا ومكافأة بنسبة 10% من صافي الربح للشريك كامل.

استخدم المعلومات السابقة في الإجابة علي النقاط التالية:

1. إذا قام الشريك محمد بسداد حصته نقدا علي ثلاث دفعات متساوية فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها لاثبات ذلك في تاريخ التكوين.
2. إذا قام الشريك كامل بتقديم الأصول التالية في تاريخ التكوين بمبادا لحصته: بضاعة تكلفتها 75000 جنيه وقيمتها السوقية العادلة 100000 جنيه، أوراق قبض قيمتها الاسمية 52000 جنيه وقيمتها الحالية في ذلك التاريخ 50000 جنيه، آلات تكلفتها 155000 جنيه وقيمتها السوقية العادلة 120000 جنيه فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها في هذه الحالة.
3. إذا حققت الشركة في نهاية العام صافي ربح قدره 300000 جنيه قم بتصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر مجددا إجمالي ما يحصل عليه كل شريك.

4. إذا حققت الشركة في نهاية العام خسارة قدرها 30000 جنيه قم بإعداد

قائمة توزيع الأرباح والخسائر محددًا إجمالي نصيب كل شريك.

التطبيق الثاني:

نور وكامل ومحمد " شركاء في شركة تضامن، برأس مال 600000 جنيه مقسم بينهم بالتساوي، ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي بعد احتساب فائدة علي رأسمال الشركاء بمعدل 12% سنويا ومرتب للشريك نور 1500 جنيه شهريا ومكافأة بنسبة 5% من صافي الربح بعد المكافأة للشريك كامل فإذا حققت الشركة في نهاية العام صافي ربح قدره 210000 جنيه.

المطلوب:

تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر محددًا إجمالي ما يحصل عليه

كل شريك.

التطبيق الثالث:

" نور وكامل " شريكان في شركة تضامن، ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 علي التوالي بعد احتساب فائدة علي متوسط رأس المال بمعدل 10% سنويا ومرتبات للشريكين 14000 ، 9500 جنيه علي التوالي، وقد كان رأسمال نور في بداية العام 90000 جنيه وسحب منه 10000 جنيه في أول مايو ومثلها في أول سبتمبر، بينما كان رأسمال كامل في بداية العام 45000 جنيه وأضاف إليه 15000 جنيه في أول مايو ثم سحب منه 10000 جنيه أول أكتوبر، فإذا بلغ نصيب الشريك نور من أرباح الشركة 52000 جنيه بما في ذلك الفائدة والمرتب.

المطلوب:

إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشريكين محددا إجمالي ربح الشركة عن العام.
التطبيق الرابع:

نور، وكامل ، ومحمد شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 : على التوالي، وذلك بعد تنفيذ عقد الشركة الذي ينص على احتساب فائدة على رؤس أموال الشركاء بنسبة 10 % سنويا ومنح الشريك نور مرتب شهري 2500 جنيه ومنح الشريك محمد مكافأة بنسبة 10 % من صافي الربح. فإذا علمت أن صافي الربح في 2003/12/31 قد بلغ 200000 جنيه، وإجمالي رأس مال الشركة في ذلك التاريخ 500000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي.

المطلوب: بيان كيفية توزيع صافي الربح بين الشركاء الثلاثة.
التطبيق الخامس:

" نور وكامل ومحمد " شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر ورأسمال الشركة البالغ 600000 جنيه بينهم بنسبة 3 : 2 : 1 علي التوالي بعد احتساب فائدة علي رأسمال الشركاء بمعدل 10% سنويا ومرتب للشريك نور 5000 جنيه ربع سنوي ومكافأة بنسبة 20% من صافي الربح بعد المكافأة للشريك كامل.

والمطلوب:

- استخدام المعلومات السابقة في الإجابة علي النقطتين التاليتين:
1. إذا حققت الشركة ربح قدره 240000 جنيه قم بتصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر.
 2. إذا حققت الشركة خسارة قدرها 40000 جنيه قم بإعداد كشف توزيع الأرباح والخسائر.

التطبيق السادس:

ينص عقد شركة التضامن بين شيما ، ومحمود ، وبوسي على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي بعد احتساب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10% ، وبعد منح الشريك شيما مرتب سنوي قدره 20000 جنيه ، ومنح الشريك بوسي مكافأة بنسبة 10 % من صافي الربح بعد المكافأة ، وقد بلغ صافي الربح في نهاية العام 110000 جنيه يمثل الرصيد الدائن لحساب الأرباح والخسائر. فإذا علمت أن إجمالي رأس مال الشركة 300000 جنيه موزع بين الشركاء الثلاث بالتساوي.

المطلوب:

تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر محددًا إجمالي ما يحصل عليه الشريك بوسي فقط.

التطبيق السابع:

" نور وكامل " شريكان في شركة تضامن، ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 علي التوالي بعد احتساب فائدة علي متوسط رأس المال بمعدل 10% سنويا ومرتبات للشريكين 7000 ، 4750 جنيه علي التوالي، وقد كان رأسمال نور في بداية العام 90000 جنيه وسحب منه 10000 جنيه في أول مايو ومثلها في أول سبتمبر، بينما كان رأسمال كامل في بداية العام 45000 جنيه وأضاف إليه 15000 جنيه في أول مايو ثم سحب منه 10000 جنيه أول أكتوبر، فإذا بلغ نصيب الشريك نور من أرباح الشركة 45000 جنيه بما في ذلك الفائدة والمرتب.

المطلوب:

إعداد كشف توزيع الأرباح بين الشريكين محددًا إجمالي ربح الشركة عن العام.

التطبيق الثامن:

بفحص بيانات إحدى شركات التضامن بين محمد ومحمود وأحمد في نهاية عام 2011 اتضح أن صافي الربح عن العام وفقا لرصيد حساب الأرباح والخسائر كان 112900 جنيه، واتضح ما يلي:

- حصلت الشركة في أول مارس عام 2011 علي قرض من الشريك أحمد بمبلغ 80000 جنيه، وتم سداده بالفعل في نهاية نوفمبر 2011 ولم يتم احتساب الفائدة المدينة بمعدل 10% سنويا.
- حصلت الشركة في أول إبريل عام 2010 علي قرض من الشريك محمود بمبلغ 40000 جنيه، ولم يتم سداده حتي نهاية عام 2011، ولم يتم احتساب الفائدة للمدينة عن العام الحالي بمعدل 10% سنويا.
- حصل الشريك محمد علي قرض من الشركة بمبلغ 20000 جنيه في أول مايو 2011 ولم يتم سداده حتي نهاية العام، ولم يتم احتساب الفائدة للمدينة عن العام الحالي بمعدل 12% سنويا.
- اتضح أن مسحوبات الشركاء الثلاثة بلغت 30000 جنيه، 40000 جنيه، 50000 جنيه علي التوالي بمتوسط تاريخ لتلك المسحوبات أول إبريل، وأول يوليو، وأول أغسطس علي التوالي، وينص عقد الشركة علي احتساب فائدة علي مسحوبات الشركاء بمعدل 6% سنويا، ولم يتم احتساب الفائدة علي المسحوبات عن العام الحالي.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون آخر الفترة للعام الحالي كان أقل مما يجب بمبلغ 20000 جنيه تكلفة مشتريات بضاعة بالطريق لم تدرج في قوائم جرد المخزون.

- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن مخزون آخر الفترة لعام 2009 كان أكبر مما يجب بمبلغ 17000 جنيه حيث تم إدراج بضاعة كانت مباعة ولم يتم شحنها بعد في قوائم جرد المخزون.
- اكتشف الشركاء في 31 ديسمبر 2011 أن هناك معدات قد تم شراءها بنكلفة 60000 جنيه وتم استخدامها بالفعل منذ أول يوليو 2011 وتستهلك بمعدل 20% سنوياً (العمر المقدر لها 5 سنوات وليس من المتوقع أن يكون لها قيمة كخردة في نهاية عمرها المقدر)، وقد أغفل المحاسب احتساب وتسجيل إهلاك لتلك المعدات.

والمطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في نهاية عام 2011.
2. تصوير حـ/ أرباح وخسائر معدل وتحديد صافي الربح القابل للتوزيع.
3. إذا نص اتفاق الشركاء في عقد الشركة على توزيع صافي الربح أو الخسارة فيما بينهم بالتساوي بعد احتساب مرتب شهري للشريك محمود. أحسب نصيب كل شريك منهم من صافي الربح القابل للتوزيع.

التطبيق التاسع:

مندور، وراشد، وخليل شركاء في شركة نضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 1 : 2 على التوالي. وقد قاموا بالتأمين على حياتهم لصالح الشركاء الباقين على قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببولصة تأمين قيمتها 200000 جنيه وأن قسط التأمين 16000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً من

أول يوليه 2005. وقد توفي الشريك خليل في 3 أغسطس 2007 وقد تم
تحصيل قيمة البوليصة في 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي إظهار قيمة البوليصة في السجلات
بالقيمة الحالية التي قدرت في نهاية عام 2005 بمبلغ 11000 جنيه وفي نهاية
عام 2006 بمبلغ 18000 جنيه وفي نهاية عام 2007 بمبلغ 21000 جنيه.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.

2. تصوير حساب البوليصة.

التطبيق العاشر:

مندور، ورashed، و خليل شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح
والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي. وقد قاموا بالتأمين علي حياتهم
لصالح الشركاء الباقين علي قيد الحياة وورثة الشريك المتوفي بوليصة تأمين
قيمتها 200000 جنيه وأن قسط التأمين 16000 جنيه سنوياً يدفع اعتباراً من
أول يوليه 2005. وقد توفي الشريك خليل في 3 أغسطس 2007 وقد تم
تحصيل قيمة البوليصة في 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي إظهار قيمة البوليصة في السجلات
بالقيمة الاسمية بالكامل.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.

2. تصوير حساب البوليصة.

التطبيق الحادي عشر:

مندور، وراشد، و خليل شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي. وقد قاموا بالتأمين على حياتهم لصالح الشركاء الباقين علي قيد الحياة وورثة الشريك المتوفى ببوليصة تأمين قيمتها 200000 جنيه وأن قسط التأمين 16000 جنيه سنوياً يدفع إعتباراً من أول يولييه 2005. وقد توفي الشريك خليل في 3 أغسطس 2007 وقد تم تحصيل قيمة البوليصة في 27 أغسطس 2007.

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا علي عدم إظهار قيمة البوليصة في دفاتر الشركة.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة خلال أعوام 2005، 2006، 2007.
2. تصوير الحسابات اللازمة.

الفصل الثالث

تعديل عقد الشركة

التعديل في أسس توزيع الأرباح وهيكل الأموال

يختص هذا الفصل والفصل التالي-الرابع- ببيان الأسس النظرية والمعالجة المحاسبية المرتبطة بإجراء أي تعديل قد يتفق عليه الشركاء في عقد شركة الأشخاص سواء كانوا شركاء في شركة تضامن أو شركاء في شركة توصية بسيطة، ونتناول في هذا الصدد العديد من حالات تعديل عقد الشركة التي يمكن أن تحدث خلال دورة حياة شركات الأشخاص، ونوضح ضرورة أن يعي المحاسب تماما ما تم الاتفاق عليه بين الشركاء حتي يقوم بتنفيذه وإجراء ما يلزم من تسويات بما لا يخل بحقوق أي شريك لحساب شريك آخر عند إجراء أي نوع من أنواع التعديلات التي قد يتفق عليها الشركاء.

وقد تنصب التعديلات التي قد يتفق عليها الشركاء في عقد الشركة علي هيكل الأموال وحجم رؤوس الأموال وأسس ونسب توزيع الأرباح، كما أنها قد تنصب علي عدد الشركاء في شركات الأشخاص.

وفي ضوء ذلك يمكن أن نميز بين عدة أنواع من التعديلات قد يتفق عليها الشركاء في عقد شركة الأشخاص من أهمها:

- التعديل أسس ونسب توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.
- التعديل في رأس مال الشركة سواء من خلال زيادة رأس مال الشركاء أو من خلال تخفيض رأس مال الشركاء.
- التعديل في أشخاص الشركاء سواء من خلال إضيمام شريك جديد أو من خلال انفصال أو وفاة أحد الشركاء.

وسوف تقتصر الدراسة في هذا الفصل علي تعديل أسس ونسب توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص، وكذلك زيادة وتخفيض حجم وهيكل رأس مال الشركاء في شركات الأشخاص، علي أن نتناول من خلال الدراسة

في الفصل الرابع التعديل في أشخاص الشركاء سواء من خلال إنضمام شريك جديد أو من خلال انفصال أو وفاة أحد الشركاء.

وفي ضوء ما تقدم ولتحقيق الهدف من الدراسة في هذا الفصل نتناول النقاط التالية:

- المعالجة المحاسبية لتعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر.
- المعالجة المحاسبية لتعديل رأس مال الشركاء بالزيادة.
- المعالجة المحاسبية لتخفيض رأس مال الشركاء.

تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص

بعد مزاولة النشاط لفترة محاسبية أو أكثر يمكن أن يتفق الشركاء في شركة الأشخاص علي تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر، وفي حقيقة الأمر قد يتفق الشركاء علي سريان هذا التعديل بدءاً من تاريخ الاتفاق علي إجرائه أي أنه تعديل فوري يتم تطبيقه علي أرباح السنة المالية محل الاتفاق والسنوات التالية لها، وقد يتم الاتفاق بين الشركاء علي سريان هذا الاتفاق بأثر رجعي علي نتائج نشاط الشركة عن عدة فترة محاسبية (ربح أو خسارة)، ويتطلب الأمر في هذه الحالة تحديد نصيب كل شريك مرتين مرة في ظل الاتفاق القديم لتحديد ما حصل عليه بالفعل في ظل وأخرى في ظل الاتفاق الجديد لتحديد ما ينبغي أن يحصل عليه الشريك علي أن يتم تحديد الفروق بين التوزيعين وتسويتها بين الشركاء.

التعديل بأثر فوري

يتطلب تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر في هذه الحالة إعادة النظر في قيم عناصر قائمة المركز المالي المملوكة للشركة بهدف حماية حقوق الشركاء فقد تكون هناك أرباح أو خسائر رأسمالية محققة نتيجة اختلاف القيم

السوقية العادلة التي تعبر عن القيم الحقيقية لأصول والتزامات الشركة مقارنة بقيمتها الدفترية.

وتؤثر تلك الأرباح أو الخسائر الرأسمالية في حقوق الشركاء لأنها قد تحققت بالفعل في ظل أسس توزيع الأرباح والخسائر القديمة، وبالتالي ينبغي تحديد نصيب كل شريك فيها باستخدام الأسس القديمة، ويتطلب ذلك ضرورة تسوية حقوق الشركاء في تلك الأرباح أو الخسائر بما في ذلك خسائر مرحلة من سنوات سابقة وأرباح مرحلة أو محجوزة أو احتياطي-عند تعديل أسس التوزيع بهدف حماية مصالح الشركاء حتى لا تتأثر حقوقهم بشكل يؤدي للإضرار بمصالح بعضهم لصالح البعض الآخر.

ونعرض فيما يلي لبعض الأمثلة للتطبيقية التي تستهدف بيان المعالجة المحاسبية في هذه الحالة.

مثال رقم (1):

محمد وبوسي شريكان في شركة تضامن، ويبلغ رأس مال كلاهما 75000 جنيه، 45000 جنيه علي التوالى، وينص عقد الشركة منذ تكوينها في عام 2001 على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رؤوس الأموال، وفي أول يناير 2005 وبعد توزيع أرباح السنة الماضية إتفقا علي إعادة النظر في أسس توزيع الأرباح والخسائر، وقد نص الإتفاق على منح الشريك محمد مرتب سنوي قدره 12000 جنيهًا نظير تفرغه لإدارة الشركة، واحتساب فائدة على رأس المال بمعدل 10 % سنويًا، وتوزيع الربح المتبقى بالتساوي.

وأن يبدأ سريان هذا الاتفاق علي أرباح عام 2005 وما بعدها. فإذا علمت أن القيمة السوقية العادلة لأصول الشركة في ذلك التاريخ تزيد عن صافي قيمتها الدفترية بمبلغ 80000 جنيه.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق السابق في ظل:

1 - تسجيل عملية إعادة التقدير.

2 - عدم تسجيل عملية إعادة التقدير.

إجابة مثال رقم (1):

أولاً: حالة تسجيل عملية إعادة التقدير

إجراء قيود اليومية اللازمة

80000	من حـ/ الأصول
80000	إلى حـ/ أرباح إعادة التقدير
	إثبات الزيادة في قيمة الأصول كأرباح.
80000	من حـ/ أرباح إعادة التقدير
	إلى مذكورين
50000	حـ/ جاري الشريك محمد
30000	حـ/ جاري الشريك بوسي
	توزيع أرباح إعادة التقدير بالنسب القديمة.

وفي ضوء ذلك نلاحظ أنه:

- تم توزيع أرباح إعادة التقدير بالنسب القديمة أي بنسب رأس المال (75000 : 45000) أي (5 : 3) بين الشريكين، وقد بلغ نصيب الشريك محمد = $80000 \times (5 \div 8) = 50000$ جنيه. بينما بلغ نصيب الشريك بوسي = $80000 \times (3 \div 8) = 30000$ جنيه.

- طالما تم تسجيل أرباح إعادة التقدير فإن كل شريك قد حصل علي حقه ونصيبه فيها واقل في حسابه الجاري.
- كان يمكن استخدام حساب رأس مال الشركاء بدلا من حساب جاري الشركاء.
- أما إذا تقرر عدم تسجيل أرباح إعادة التقدير فإن كل شريك لن يحصل علي نصيبه فيها ولن يقل في حسابه الجاري لذلك يتطلب الأمر للاحتفاظ بحقوق كل شريك منهما أن يتم إجراء تسوية دفترية بين كلا الشريكين علي النحو الموضح في النقطة التالية.

ثانيا: حالة عدم تسجيل عملية إعادة التقدير

إجراء قيود اليومية اللازمة

لإجراء قيود اليومية في هذه الحالة ينبغي إعداد مذكرة التسوية اللازمة

ليبين أثر التعديل في أسس التوزيع كما يلي:

إجمالي	بوسي	محمد	البيان
8	3	5	نسب التوزيع القديم (ما ينبغي)
80000	30000	50000	التوزيع القديم
2	1	1	نسب التوزيع الجديد (ما سيحدث)
80000	40000	40000	التوزيع الجديد
0	عليه 10000	له	فروق للتسوية
		10000	

وبناء علي فروق التسوية السابق التوصل إليها يكون من حق الشريك

محمد مبلغ 10000 جنيه فيجعل حسابه دائنا ويلتزم بها الشريك بوسي فيجعل

حسابه مدينا ويتم إجراء قيد اليومية التالي لإثبات أثر فروق التسوية السابقة،

لذلك يمكن أن نطلق عليه في هذه الحالة قيد التسوية، ويكون كما يلي:

10000	من حـ/ جاري الشريك بوسي
10000	إلى حـ/ جاري الشريك محمد
	تسوية حقوق الشركاء في أرباح إعادة التقدير.

وبطبيعة الحال كان يمكن استخدام حساب رأس مال الشركاء بدلا من حساب جاري الشركاء.

مثال رقم (2):

أبو تريكة وبراكات شريكان في شركة تضامن، ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 40% : 60% علي التوالي، وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركة في أول يناير 2009 علي النحو التالي:

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
20000	النقدية
70000	للعلاء
20000	أوراق القبض
100000	الأراضي
85000	السيارات
10000	شهرة المحل
10000	حساب جاري للشريك بركات
315000	مجموع الأصول والحسابات المدينة

الالتزامات وحقوق المالك والحسابات الدائنة

51000	موردين ومصاريف مستحقة
80000	قرض البنك العقاري
4000	مخصص ديون مشكوك فيها
60000	رأس مال الشريك أبو تريكة
90000	رأس مال الشريك بركات
30000	حساب جاري الشريك أبو تريكة
315000	مجموع الالتزامات وحقوق المالك والحسابات الدائنة

وفى أول يناير 2009 وبعد توزيع أرباح السنة الماضية إتفقا علي إعادة النظر فى أسس توزيع الأرباح والخسائر، وقد نصن الإتفاق الجديد على توزيع الأرباح والخسائر اعتبارا من ذلك التاريخ بينهما بالتساوي.

كما اتفق الشريكان علي إعادة تقدير وتسجيل أصول والالتزامات الشركة وفقا لقيمتها السوقية العادلة حيث تم تقدير العملاء بمبلغ 63000 جنيه، والقيمة الحالية لأوراق القبض بمبلغ 18000 جنيه، والأراضي بمبلغ 95000 جنيه، والسيارات بمبلغ 120000 جنيه، وشهرة المحل بمبلغ 25000 جنيه.

كما اتفق الشريكان علي إقفال الحسابات الشخصية المدينة والدائنة في حسابات رأس مال الشركاء.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الإتفاق السابق في ظل اتفاق الشريكين علي تسجيل عملية إعادة التقدير.
2. تصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير.
3. تصوير حساب رأس مال الشركاء، وإعداد قائمة حقوق الشركاء.

4. إعداد قائمة المركز المالي للشركة بعد بتقييد الاتفاق مباشرة.

إجابة مثال رقم (2):

إجراء قيود اليومية اللازمة

بالنسبة للعملاء: تم تقدير الديون الجيدة بمبلغ 63000 جنيه، والفرق 7000 جنيه تعتبر مخصص موجود منه 4000 جنيه فقط.	
3000	من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
3000	إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
إثبات الزيادة في قيمة مخصص الديون من 4000 إلى 7000 جنيه.	
بالنسبة لأوراق القبض: قيمتها الحالية قدرت بمبلغ 18000 جنيه بينما قيمتها الدفترية 20000 جنيه فيتم تكوين مخصص بالفرق.	
2000	من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
2000	إلى حـ/ مخصص قطع أوراق قبض
إثبات تكوين مخصص خصم بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية.	
بالنسبة للأراضي: انخفضت قيمتها السوقية العادلة من 100000 جنيه إلى 95000 جنيه ويعتبر للفرق خسارة إعادة تقدير.	
5000	من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
5000	إلى حـ/ الأراضي
إثبات تخفيض القيمة الدفترية للأراضي.	
بالنسبة للسيارات: زادت قيمتها السوقية العادلة من 85000 جنيه إلى 120000 جنيه ويعتبر الفرق ربح إعادة تقدير.	
35000	من حـ/ السيارات
35000	إلى حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
إثبات زيادة القيمة الدفترية للسيارات	

بالنسبة للشهرة المحل: زادت قيمتها السوقية العادلة من 10000

جنيه إلى 25000 جنيه ويعتبر الفرق ربح إعادة تقدير .

15000 من حـ/ شهرة المحل

15000 إلى حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

إثبات زيادة القيمة الدفترية لشهرة المحل

ويتضح من القيود السابقة أنه تم التعامل مع حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير على أساس أنه يمثل حساب وسيط ويعتبر في نفس الوقت بمثابة حساب نتيجة جعل دائنا بأرباح إعادة التقدير التي قد تتحقق. كنتيجة لزيادة القيمة السوقية العادلة لأصول الشركة عن صافي قيمتها الدفترية كما قد تتحقق أرباح إعادة التقدير في حالة حدوث نقص في قيمة التزامات الشركة الدفترية.

وبطبيعة الحال يجعل حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير مدينا بخسائر إعادة التقدير التي قد تتحقق كنتيجة لنقص القيمة السوقية العادلة لأصول الشركة عن صافي قيمتها الدفترية كما قد تتحقق خسائر إعادة التقدير في حالة حدوث زيادة في قيمة التزامات الشركة الدفترية.

مع مراعاة أن ناتج عملية إعادة التقدير سوف يقل ويوزع بنسب توزيع الأرباح والخسائر القديمة في حساب رأس مال الشركاء ويؤدي إلى زيادة رأس مال الشركاء إذا كان الناتج أرباح، وإلى نقص رأس مال الشركاء إذا كان الناتج خسارة.

ولتحديد ناتج عملية إعادة التقدير، وإقاله في حساب رأس مال الشركاء نقوم بتصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير كما يلي:

حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

من حـ/ السيارات (زيادة)	35000	إلى حـ/م. د. م. فيها	3000
من حـ/ شهرة المحل (زيادة)	15000	إلى حـ/م. قطع أ. ق	2000
		إلى حـ/ الأراضي (نقص)	5000
		إلى حـ/ رأس مال أبو تريكة	16000
		إلى حـ/ رأس مال بركات	24000
	50000		50000

ولأن الزيادة في قيمة الأصول كانت 50000 جنيه أكبر من النقص في قيمة الأراضي وما تم تكوينه من مخصصات 10000 جنيه فإن الفرق يعتبر ربح 40000 جنيه ويقسم بين الشريكين بنسبة 40% ، 60% علي التوالي، ويكون نصيب أبو تريكة = $40000 \times 40\% = 16000$ جنيه.
ويكون نصيب بركات = $40000 \times 60\% = 24000$ جنيه.

ويتم إجراء القيد علي النحو التالي:

40000	من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير
	إلى مذكورين
16000	حـ/ رأس مال الشريك أبو تريكة
24000	حـ/ رأس مال الشريك بركات
	توزيع أرباح إعادة التقدير بالنسب القديمة.

إقفال الحسابات الجارية المدينة والدائنة في حسابات رأس مال الشركاء.

10000	من حـ/ رأس مال الشريك بركات
10000	إلى حـ/ جاري الشريك بركات
	إقفال الحساب الجاري للمدين لبركات.
30000	من حـ/ جاري الشريك أبو تريكة
30000	إلى حـ/ رأس مال الشريك أبو تريكة
	إقفال الحساب الجاري للدائن لأبو تريكة.

تصوير حساب رأس مال للشركاء

ما عليهم حـ/ رأس مال الشركاء (القيم بألاف الجنيهات) ما لهم

بيان	بركات	تريكة	بيان	بركات	تريكة
رصيد قديم	90	60	جاري مدين	10	
جاري دائن		30			
حـ/ أ.خ إعادة التقدير	24	16	رصيد جديد	104	106
	114	106		114	106

إعداد قائمة رأس مال (حقوق) الشركاء

بيان	تريكة	بركات	إجمالي
رصيد قديم قبل التعديل	60000	90000	150000
الحسابات الجارية للشركاء	30000	(10000)	20000
أرباح إعادة التقدير	16000	24000	40000
رصيد جديد بعد التعديل	106000	104000	210000

إعداد قائمة المركز المالي للشركة بعد تنفيذ الاتفاق مباشرة

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
20000	التقديرة
70000	الملاء
20000	أوراق القبض
95000	الأراضي
120000	السيارات
25000	شهرة للمحل
350000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
51000	موردين ومصاريف مستحقة
80000	قرض البنك العقاري
7000	مخصص ديون مشكوك فيها
2000	مخصص قطع "خصم" أوراق قبض
106000	رأس مال الشريك أبو تريكة
104000	رأس مال الشريك بركات
350000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

ونلاحظ أن:

- ظهرت الأصول والالتزامات بالقيم الحقيقية التي تعبر عن القيمة السوقية العادلة في الميزانية العمومية الجديدة للشركة.
- لم تظهر الحسابات الجارية للشركاء في الميزانية العمومية للشركة لإقفالها.
- ظهر رأس مال الشركاء الجديد في الميزانية العمومية للشركة.

- إذا اتفق الشريكان علي عدم تسجيل القيم السوقية العادلة فإن الأمر يتطلب إجراء عملية حسابية لتحديد ناتج عملية إعادة التقدير وقدره 40000 جنيه كمبلغ التسوية ثم إعداد مذكرة وقيد التسوية علي النحو التالي:

إعداد مذكرة التسوية اللازمة لمعالجة أثر التعديل في أسس التوزيع:

إجمالي	بركات	أبو تريكة	البيان
%100	%60	%40	نسب التوزيع القديم (ما ينبغي)
40000	24000	16000	التوزيع القديم
2	1	1	نسب التوزيع الجديد (ما سيحدث)
40000	20000	20000	التوزيع الجديد
0	4000 له	4000 منه	فروق التسوية

وبناء علي فروق التسوية السابقة يتم إجراء قيد التسوية كما يلي:

4000	من حـ/ رأس مال الشريك أبو تريكة
4000	إلى حـ/ رأس مال الشريك بركات
	تسوية حقوق الشركاء في أرباح إعادة التقدير.

التعديل بأثر رجعي

يتطلب تعديل أسس توزيع الأرباح والخصائر في هذه الحالة إجراء مذكرة تسوية لأن صافي ربح الفترات المالية السابقة قد تم توزيعه فعلا وفقا للأسس القديمة، وتم إثباته بالفعل خلال تلك الفترات، وتم أيضا إقفال سجلات تلك الفترات، لذلك فإن تأثير التعديل في أسس التوزيع لتلك الفترات يتم من خلال مذكرة تسوية توضح الفروق الناتجة عن التوزيع، وفقا للأسس القديمة (ما تم من قبل) والجديدة (ما يجب وفقا للاتفاق الجديد)، ويوجب فروق التسوية تتم

الإضافة والخصم في الحسابات الجارية للشركاء، ويمكن إيضاح ذلك من خلال المثال التالي.

مثال رقم (3):

نور وكامل ومحمد شركاء في شركة تضامن، وتبلغ رؤوس أموالهم 150000، 100000، 50000 جنيه على التوالي. وينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رأس المال على التوالي.

وبفحص نتائج الشركة نجد أنها قد حققت صافي ربح (خسارة) عن السنوات الثلاث 2001، 2002، 2003 السابقة يبلغ قدره (20000) في عام 2001، ومبلغ 120000 في عام 2002، ومبلغ 140000 جنيه في عام 2003 على التوالي.

وفي أول يناير 2004 وبعد توزيع أرباح 2003 إتفق الشركاء على إعادة النظر في أسس توزيع الأرباح والخسائر نظرا لتفرغ الشريك نور لإدارة الشركة. وقد نص إتفاق الشركاء على الآتي:

يمنح الشريك نور مرتب سنوي 10000 جنيه نظير إدارة الشركة.

• تحتسب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10 % سنويا.

• يوزع الربح المتبقى بين الشركاء بالتساوي.

• يمتد أثر التعديل ليشمل نتيجة التوزيع للسنوات الثلاث السابقة.

المطلوب:

1 - إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل في أسس التوزيع .

2 - إجراء توريد اليومية اللازمة لإثبات التعديل .

إجابة المثال رقم (3):

إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل في أسس التوزيع:
مبلغ التسوية

يتمثل مبلغ التسوية في المجموع الجبري لأرباح وخسائر السنوات
الثلاث محل الاتفاق بأثر رجعي، ويكون في هذه الحالة (20000) + 120000
+ 140000 = 240000 جنيه.

مذكرة التسوية

تتضمن مذكرة التسوية بيان بتوزيع الأرباح والخسائر (مبلغ التسوية)
مرتين واحدة وفقاً للأسس القديمة ليعبر عن ما حدث بالفعل (ما تم) خلال
الفترات السابقة محل الاتفاق، والثانية وفقاً للأسس الجديدة التي إتفق عليها
الشركاء (ما يجب)، ومن خلال مقارنة نتيجة كلا التوزيعين يتم تحديد الفروق
وتسويتها بين الشركاء.

التوزيع وفقاً للأسس القديمة (ما تم):

أي ينسب رأس المال بين الشركاء (50000 : 100000 : 150000)

أي بنسبة 3 : 2 : 1 علي التوالي، وفي ضوء ذلك يكون:

نصيب نور $240000 \times (3 \div 6) = 120000$ جنيه.

نصيب كامل $240000 \times (2 \div 6) = 80000$ جنيه.

نصيب محمد $240000 \times (1 \div 6) = 40000$ جنيه.

ويظهر ناتج التوزيع وفقاً للأسس القديمة كما يلي:

إجمالي	محمد	كامل	نور	البيان
240000	40000	80000	120000	مبلغ التسوية (توزيع قديم)

التوزيع وفقا للأسس الجديدة (ما يجب):

في هذه الحالة نجد مرتب للشريك نور وكذلك فائدة علي رأس مال الشركاء الثلاثة يتم إختسابهما بأثر رجعي عن ثلاث سنوات كما يلي:

مرتب نور = 10000×3 سنوات = 30000 جنيه.

الفائدة علي رأس مال الشريك نور = $150000 \times 10\% \times 3$ = 45000 جنيه.

الفائدة علي رأس مال الشريك كامل = $100000 \times 10\% \times 3$ = 30000 جنيه.

الفائدة علي رأس مال الشريك محمد = $50000 \times 10\% \times 3$ = 15000 جنيه.

ومجموع الفائدة علي رأس مال الشركاء والمرتب = 120000 جنيه. تخصم

من مبلغ التسوية وكان 240000 جنيه، والمتبقي وقدره 120000 جنيه يوزع

بينهم بالتساوي وفقا للاتفاق الجديد ليكون نصيب كل منهم من هذا الباقي

40000 جنيه.

وفي ضوء ذلك يظهر ناتج التوزيع وفقا للأسس الجديدة كما يلي:

إجمالي	محمد	كامل	نور	البيان
30000	-	-	30000	مرتب نور
90000	15000	30000	45000	فائدة رأس المال
120000	40000	40000	40000	الموزع بالتساوي
240000	55000	70000	115000	مبلغ التسوية (توزيع جديد)

وفي ضوء ذلك تظهر مذكرة وفروق التسوية علي النحو التالي:

مذكرة التسوية				
إجمالي	محمد	كامل	نور	البيان
240000	40000	80000	120000	التوزيع القديم (ما تم)
240000	55000	70000	115000	التوزيع الجديد (ما يجب)
صفر	له	عليه	عليه	فروق التسوية
	15000	10000	5000	

ونلاحظ من مذكرة التسوية أنه تم توزيع الربح وفقا لكل من أسس للتوزيع القديمة والجديدة، ومن مقارنة نتيجة كلا التوزيعين يتبين لنا مايلي:

1. حصل الشريك نور علي نصيب في الأرباح خلال السنوات الثلاث

السابقة قدره 120000 جنيه وفقا لأسس التوزيع القديمة في حين أن

نصيبه في ربح تلك الفترة وفقا للأسس الجديدة يجب أن يكون 115000

جنيه، وبذلك فإنه يستحق عليه مبلغ 5000 جنيه.

2. حصل الشريك كامل علي نصيب في الأرباح خلال السنوات الثلاث

السابقة قدره 80000 جنيه وفقا لأسس التوزيع القديمة في حين أن

نصيبه في ربح تلك الفترة وفقا للأسس الجديدة يجب أن يكون ~~70000~~

جنيه، وبذلك فإنه يستحق عليه مبلغ 10000 جنيه.

3. حصل الشريك محمد علي نصيب في الأرباح خلال السنوات الثلاث

السابقة قدره 40000 جنيه وفقا لأسس التوزيع القديمة في حين أن

نصيبه في ربح تلك الفترة وفقا للأسس الجديدة يجب أن يكون 55000

جنيه، وبذلك فإنه يستحق له مبلغ 15000 جنيه.

وبناء علي فروق التسوية السابقة يتم إجراء قيد اليومية التالي لإثبات أثر

التعديل:

من متكوريين	
حـ/ جاري للشريك نور	5000
حـ/ جاري للشريك كامل	10000
إلى حـ/ جاري للشريك محمد	15000
قيد تسوية حقوق الشركاء	

ونلاحظ من مذكورة التسوية ومن قيد التسوية أن:

- المبلغ المستحق للشريك محمد وقدره 15000 جنيه يساوى مجموع المستحق على كل من الشريكين نور وكامل معا (10000+5000).
- وبالتالي فإن نتيجة التسوية لا تؤثر على حقوق أو التزامات الشركة بل تعتبر مجرد تسوية بالخصم والإضافة في الحسابات الجارية للشركاء.
- وكان يمكن استخدام حساب رأس مال الشركاء بدلا من حساب جاري الشركاء.

مثال رقم (4):

حسن وحسين وحسين شركاء فى شركة تضامن ورؤوس أموالهم تبلغ 150000 جنيه ، 90000 جنيه ، 60000 جنيه على التوالى . وينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رؤوس الأموال وقد حققت للشركة صافى ربح عن السنوات الثلاث السابقة قدره:

صافى الربح عن سنة 2006	102000 جنيه
صافى الربح عن سنة 2007	90000 جنيه
صافى الربح عن سنة 2008	114000 جنيه

وفى أول يناير 2009 إتفق الشركاء على إعادة النظر فى أسس توزيع الأرباح والخسائر نظرا لتفرغ الشريك حسن لإدارة الشركة طوال الفترة الماضية نيابة عن باقى الشركاء . وقد نص الإتفاق على الآتى:

• يمنح الشريك حسن مرتبا شهريا قدره 3000 جنيه نظير تفرغه إدارة الشركة.

• تحتسب فائدة على رؤوس أموال الشركاء بمعدل 9 % سنويا .

• يوزع الربح المتبقى بين الشركاء بالتساوى .

• يمتد أثر التعديل ليشمل نتيجة التوزيع للسنوات الثلاث السابقة .

المطلوب:

1 - إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل فى أسس التوزيع .

2 - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديل .

إجابة مثال رقم (4):

مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل فى أسس التوزيع :

ربح السنوات الثلاث = 102000 + 90000 + 114000 = 306000 جنيه.

وقد تم توزيع هذه الأرباح بين الشركاء بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالى. وهي

نسب رأس المال، وكان:

نصيب الشريك حسن = $306000 \times \frac{5}{10} = 153000$ جنيه

نصيب الشريك حسين = $306000 \times \frac{3}{10} = 91800$ جنيه

نصيب الشريك حسنين = $306000 \times \frac{2}{10} = 61200$ جنيه

أما فى ظل التوزيع الجديد فإنه يتم على النحو التالى:

مرتب الشريك حسن = $3000 \times 12 \times 3 = 108000$ جنيه

فائدة رأسمال الشركاء:

الشريك حسن = $150000 \times 9\% \times 3 = 40500$

الشريك حسين = $90000 \times 9\% \times 3 = 24300$

الشريك حسنين = $60000 \times 9\% \times 3 = 16200$

إجمالي فائدة رأس مال الشركاء 81000 جنيه

ويوزع الربح المتبقى بعد المرتب والفائدة بين الشركاء الثلاثة بالتساوي.

ويظهر ناتج التوزيع وفقا للأسس القديمة كما يلي:

إجمالي	حسنين	حسين	حسن	البيان
306000	61200	91800	153000	مبلغ التسوية (توزيع قديم)

وفي ضوء ذلك يظهر ناتج التوزيع وفقا للأسس الجديدة كما يلي:

إجمالي	حسنين	حسين	حسن	البيان
108000	-	-	108000	مرتب حسن
81000	16200	24300	40500	فائدة رأس المال
117000	39000	39000	39000	للموزع بالتساوي
306000	55200	63300	187500	مبلغ التسوية (توزيع جديد)

وفي ضوء ذلك تظهر مذكرة وفروق التسوية علي النحو التالي:

مذكرة التسوية				
إجمالي	حسنين	حسين	حسن	البيان
306000	61200	91800	153000	التوزيع القديم (ما تم)
306000	55200	63300	187500	التوزيع الجديد (ما يجب)
صفر	عليه	عليه	له	فروق التسوية
	6000	28500	34500	

لنلاحظ في مذكرة التسوية السابقة أنه تم توزيع الربح وفقا لكل من أسس

للتوزيع القائمة والمعدلة . ومن مقارنة نتيجة كلا التوزيعين يتبين لنا مايلي :

حصل الشريك حسن على نصيب فى الأرباح خلال السنوات الثلاث السابقة قدره 153000 جنيه وفقا لأسس التوزيع القائمة فى حين أن نصيبه فى الربح عن تلك الفترة وفقا لأسس التوزيع المعدلة يجب أن يكون 187500 جنيه. وبذلك فإنه يستحق له مبلغ 34500 جنيه.

حصل الشريك حسين على نصيب فى الأرباح خلال السنوات الثلاث السابقة قدره 91800 جنيه وفقا لأسس التوزيع القائمة فى حين أن نصيبه فى الربح عن تلك الفترة وفقا لأسس التوزيع المعدلة يجب أن يكون 63300 جنيه. وبذلك فإنه يستحق عليه مبلغ 28500 جنيه.

حصل الشريك حسنين على نصيب فى الأرباح خلال السنوات الثلاث السابقة قدره 61200 جنيه وفقا لأسس التوزيع القائمة فى حين أن نصيبه فى الربح عن تلك الفترة وفقا لأسس التوزيع المعدلة يجب أن يكون 55200 جنيه. وبذلك فإنه يستحق عليه مبلغ 6000 جنيه.

وبناء على فروق التسوية السابقة يتم إجراء قيد اليومية التالى لإثبات أثر

التعديل:

من مذكورين	
حـ/ جاري الشريك حسين	28500
حـ/ جاري للشريك حسنين	6000
إلى حـ/ جاري الشريك حسن	34500
قيد تسوية حقوق الشركاء	

مثال رقم (5):

عمرو وعوض وعطية شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالى وروؤس أموالهم 50000 جنيه ، 40000 جنيه

، 30000 جنيه على التوالى . ويقوم الشريك عطية بإدارة الشركة نظير مرتب شهري قدره 500 جنيه. وفى أول يناير 2008 لاحظ الشركاء أن محاسب الشركة أغفل احتساب الفائدة على رؤوس أموال الشركاء بمعدل 10 % سنويا، وكذلك مرتب الشريك عطية عند توزيع أرباح عام 2007 بين الشركاء.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح الخطأ فى توزيع الأرباح عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 2007 .

إجابة مثال رقم (5):

نلاحظ فى هذا التطبيق أن محاسب الشركة قام بتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الثلاثة عمزو وعوض وعطية بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالى . وحيث أن عقد الشركة ينص على منح مرتب الشريك عطية مرتبا بواقع 500 جنيه شهريا ، ومنح الشركاء فائدة على رؤوس أموالهم بواقع 10 % سنويا ، وتوزيع الربح المتبقى بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر المبينة أعلاه ، لذلك فإن الخطأ فى توزيع الربح يقع على أسلوب توزيع مرتب الشريك عطية وفائدة رأسمال الشركاء دون غيرهما. وعلى ذلك يتم تصحيح هذا الخطأ كما يلى:

مرتب للشريك عطية = $12 \times 500 = 6000$ جنيه
فائدة رأسمال الشركاء :

الشريك عمرو = $50000 \times 10 \% = 5000$

الشريك عوض = $40000 \times 10 \% = 4000$

الشريك عطية = $30000 \times 10 \% = 3000$ 12000 جنيه

جملة الأرباح الموزعة بالخطأ - 18000 جنيه

بناء على ذلك تكون مذكرة تصحيح الخطأ فى توزيع الربح وتسوية الفروق الناتجة عن ذلك على النحو التالى.

ويظهر ناتج التوزيع وفقا لما قام به المحاسب خطأ كما يلي:

إجمالي	عطيه	عوض	عمرو	البيان
18000	5400	5400	7200	مبلغ التسوية (توزيع خطأ)

ويظهر ناتج توزيع نفس مبلغ التسوية وفقا لما يجب أن يكون كما يلي:

إجمالي	عطيه	عوض	عمرو	البيان
6000	6000	-	-	مرتب حسن
12000	3000	4000	5000	فائدة رأس المال
18000	9000	4000	5000	مبلغ التسوية (توزيع صحيح)

وفي ضوء ذلك تظهر مذكرة وفروق التسوية على النحو التالى:

مذكرة التسوية				
إجمالي	عطيه	عوض	عمرو	البيان
306000	5400	5400	7200	التوزيع الخطأ (ما تم)
306000	9000	4000	5000	التوزيع الصحيح (ما يجب)
صفر	له	منه	منه	فروق التسوية
	3600	1400	2200	

وبناء على ذلك يتم إجراء قيد التسوية التالى:

من مذكورين	
حـ/ جاري للشريك عمرو	2200
حـ/ جاري للشريك عوض	1400
إلى حـ/ جاري للشريك عطيه	3600
قيد تسوية حقوق الشركاء	

تعديل رأس المال في شركات الأشخاص

قد تواجه شركة الأشخاص علي مدار حياتها حالات ازدهار ورواج، وقد تواجه حالات إندثار وكساد، وفي الحالة الأولى تزداد فرصة زيادة رأس مال الشركة نظرا لتوافر الأرباح وفرص النجاح بينما في الحالة الثانية تزداد فرصة تخفيض رأس مال الشركة نظرا لعدم التوفيق وسوء الأوضاع والخسائر.

ووفقا لذلك عادة يقرر الشركاء زيادة رأس مال الشركة في الحالة الأولى للاستفادة من فرص تحقق المزيد من النجاح والأرباح، وفي الحالة الثانية عادة يقرر الشركاء تخفيض رأس مال الشركة باعتباره إجراء يتناسب مع ظروف وأوضاع وخسائر الشركة المالية.

زيادة رأس مال الشركاء في شركات الأشخاص

وفقا للتقديم السابق نجد أنه عندما تواجه الشركة بحالات ازدهار ورواج، وتحقق أرباح بمعدلات مرتفعة نسبيا يرغب الشركاء عادة في التوسع في حجم الأعمال، ولا يقوم الشركاء بسحب كل ما يخصهم من توزيعات الأرباح، وبالتالي يزداد رصيد الأرباح المحتجزة أو المرحلة وتكون أرصدة الحسابات الجارية للشركاء عادة دائنة. كل ذلك قد يؤدي إلي اتفاق الشركاء في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة في هذه الحالة علي زيادة رأس مال الشركة بغرض دعم المركز النقدي لها، ولزيادة مقدرتها علي الوفاء بالتزاماتها النقدية المتجددة ومقابلة احتياجات الاستثمار المتزايد لأشطتها.

وغالبا نجد في هذه الحالة عدة مصادر يمكن استخدامها لزيادة رصيد رأس المال الموجود حتي يصل إلي رصيد رأس المال المطلوب، ومن أهم تلك المصادر نجد علي سبيل المثال ما يلي:

- الأرباح الناتجة عن عملية إعادة تقدير أصول والتزامات الشركة.

- الحسابات الشخصية الجارية الدائنة.
 - قروض الشركاء للشركة.
 - الاحتماليات والأرباح المحتجزة والأرباح المرحلة.
 - نقداً أو من خلال تقديم بعض الأصول والممتلكات الخاصة بالشركاء.
- ولإجراء المعالجة المحاسبية لزيادة رأس المال ينبغي أن تتبع الخطوات التالية:
1. تحديد مقدار الزيادة المطلوبة في رأس المال.
 2. تحديد مصادر تمويل هذه الزيادة.
 3. البدء بتصوير حساب إعادة التقدير.
 4. إقفال نتيجة أرباح إعادة التقدير.
 5. إقفال الحسابات الشخصية الدائنة للشركاء.
 6. تسوية الفروق نقداً سواء بالسحب أو بالإيداع.
- ويمكن ملاحظة كيفية تطبيق الخطوات السابقة من خلال حل المثال التالي.

مثال رقم (6):

شحاتة وباسمين وباسر شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي، وفي أول يناير 2005 اتفق الشركاء الثلاثة على زيادة رأس مال الشركة الحالي إلى الضعف، وبحيث توزع الزيادة في رأس المال بنفس النسب السابقة، وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي:

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
50000	عقارات
60000	أجهزة ومعدات
70000	سيارات
20000	لثاث وتركيبات
60000	تقنية
20000	جاري الشريك شحاته
280000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
30000	دائنتين وأوراق دفع
80000	رأس مال الشريك شحاته
60000	رأس مال الشريك باسمين
60000	رأس مال الشريك بأسر
40000	قرضن للشريك باسمين
10000	جاري الشريك بأسر
280000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

واتفق الشركاء علي إعادة تقدير الأصول في ذلك للتاريخ بحيث تعكس القيمة السوقية العادلة وعلي ذلك تم تقدير العقارات بمبلغ 120000 جنيه، والأجهزة والمعدات بمبلغ 40000 جنيه والسيارات بمبلغ 115000 جنيه والأثاث بمبلغ 15000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير، واستخدام الحسابات الجارية، والقروض لزيادة رأس المال.
2. تصوير حساب رأس مال الشركاء وإعداد قائمة حقوق الشركاء.
3. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

إجابة المثال رقم (6):

قبل أن نقوم بتصوير حساب إعادة التقدير نود أن نشير مجدداً إلى أن هذا الحساب يعتبر بمثابة حساب وسيط يتم تصويره لتحديد نتيجة إعادة تقدير الأصول والخصوم بحيث يجعل مدينا بخسارة إعادة التقدير المترتبة عادة علي نقص قيمة الأصول أو زيادة في قيمة الالتزامات بينما يجعل دائنا بربح إعادة التقدير المترتبة عادة علي زيادة قيمة الأصول أو نقص في قيمة الالتزامات. ولأنه حساب وسيط فإن ناتج عملية إعادة التقدير سواء ربح أو خسارة فإنها تقفل في حساب رأس مال الشركاء وتوزع بينهم بنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة وقت تحقق ذلك الناتج. وفي ضوء ذلك نجد أن ربح إعادة التقدير في هذا المثال ينتج عن:

زيادة قيمة العقارات (120000 - 50000)	70000
زيادة قيمة السيارات (115000 - 70000)	45000
الإجمالي	115000

وبالمثل نجد أن خسارة إعادة التقدير في هذا المثال ينتج عن:

نقص قيمة المعدات (40000 - 60000)	20000
نقص قيمة الأثاث (15000 - 20000)	5000
الإجمالي	25000

ويكون الفرق بينهما 90000 جنيه يمثل ناتج عملية إعادة التقدير
ويعتبر ربحاً يوزع بين الشركاء بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي، ويكون نصيب
كل منهم كما يلي:

$$\text{نصيب شحاته} = 90000 \times (10 \div 4) = 36000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{نصيب ياسمين} = 90000 \times (10 \div 3) = 27000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{نصيب ياسر} = 90000 \times (10 \div 3) = 27000 \text{ جنيه.}$$

ويظهر حـ/ إعادة التقدير بذلك كما يلي:

حـ/ إعادة التقدير

20000	إلى حـ/ معدات (نقص)	70000	من حـ/ العقارات (زيادة)
5000	إلى حـ/ أثاث (نقص)	45000	من حـ/ السيارات (زيادة)
36000	إلى حـ/ رأس مال شحاتة		
27000	إلى حـ/ رأس مال ياسمين		
27000	إلى حـ/ رأس مال ياسر		
115000		115000	

ويظهر حـ/ رأس مال الشركاء بذلك كما يلي:

ما عليهم حـ/ رأس مال الشركاء (القيم بالآلاف الجنيهات) ما لهم

شحاتة	ياسمين	ياسر	بيان	شحاتة	ياسمين	ياسر	بيان
20			جاري مدين	80	60	60	رصيد موجود
				36	27	27	أرباح إعادة التقدير
					40	10	جاري دائن
				64		23	قرض الشريك
			إلى حـ/ النقدية				من حـ/ النقدية (يودع)
160	120	120	رصيد مطلوب	180	127	120	
180	127	120					

ونلاحظ أن شحاة يدفع 64000 جنيه لاستكمال الزيادة في رأس ماله كما أن
ياسر يدفع 23000 جنيه لاستكمال الزيادة في رأس ماله بينما تسحب ياسمين
7000 جنيه. ونوضح ذلك أيضا من خلال إعداد قائمة حقوق الشركاء التالية.
إعداد قائمة رأس مال (حقوق) الشركاء

بيان	شحاة	ياسمين	ياسر	إجمالي
رصيد رأس المال القديم (الموجود)	80000	60000	60000	200000
الحسابات الجارية للشركاء	(20000)		10000	(10000)
أرباح إعادة التقدير	36000	27000	27000	90000
فروض الشركاء		40000		40000
حقوق الشركاء حتى هذه اللحظة	96000	127000	97000	320000
رأس المال الجديد (المطلوب)	160000	120000	120000	400000
الفروق	يدفع	يسحب	يدفع	
	64000	7000	23000	

ويصبح رصيد النقدية بالشركة بعد تنفيذ الاتفاق = 60000 رصيد قبل زيادة
رأس المال + 64000 - 23000 - 7000 = 140000 جنيه.
وتظهر قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) كما يلي:

إعداد قائمة المركز المالي للشركة بعد زيادة رأس المال مباشرة

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
120000	عقارات
40000	أجهزة ومعدات
115000	سيارات
15000	أثاث وتركيبات
140000	نقدية
430000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
30000	دائنين ولورق دفع
160000	رأس مال الشريك شحاة
120000	رأس مال الشريك باسمين
120000	رأس مال الشريك ياسر
430000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

ونلاحظ أن أرصدة مختلف عناصر الأصول سوف تظهر في الميزانية العمومية وفقا للقيم السوقية العادلة بعد إثبات عملية إعادة التقدير، ويظهر رأس مال الشركاء بالرصيد الجديد بعد الزيادة المتفق عليها.

تخفيض رأس مال الشركاء في شركات الأشخاص

عندما تحقق الشركة خسائر قد يتم ترحيلها من فترة لأخرى بما يساعد على وجود رصيد قد يكون متزايد من الخسائر المرحلة، ونتوقع في هذه الحالة أن تكون أرصدة الحسابات الجارية للشركاء عادة مدينة فقد يتفق الشركاء في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة في هذه الحالة على تخفيض رأس المال.

- وعلى ذلك يتخذ الشركاء قرار تخفيض رأس المال لمقابلة أحد أو كل مما يلي:
- المغالاة في تقدير احتياجات الشركة وحجم أعمالها مما يؤدي إلى وجود سيولة نقدية غير مستثمرة.
 - توالي خسائر الشركة وزيادة أرصدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء نتيجة ترحيل هذه الخسائر إليها:
 - زيادة القيم الدفترية لصافي أصول الشركة عن قيمتها السوقية العادلة.
- وقد نجد في هذه الحالة عدة مصادر يمكن استخدامها لتخفيض رصيد رأس المال الموجود حتى يصل إلى رصيد رأس المال المطلوب مثل:
- الخسائر الناتجة عن عملية إعادة تقدير أصول والتزامات الشركة.
 - الحسابات الشخصية الجارية المدينة.
 - قروض الشركة للشركاء.
 - خسائر السنوات السابقة أو الخسائر المرحلة.
 - نقداً أو من خلال الحصول على بعض الأصول وتحويلها إلى ممتلكات خاصة بالشركاء.

وينبغي لمعالجة موضوع تخفيض رأس المال أن نتبع الخطوات التالية:

1. تحديد مقدار الخفض المطلوبة في رأس المال.
 2. تحديد وسائل تحقيق ذلك الخفض.
 3. البدء بتصوير حساب إعادة التقدير.
 4. إقفال نتيجة خسائر إعادة التقدير.
 5. إقفال الحسابات للشخصية المدينة للشركاء.
 6. تسوية الفروق نقداً سواء بالسحب أو بالإيداع.
- ويمكن ملاحظة كيفية تطبيق الخطوات السابقة من خلال حل المثال التالي.

مثال رقم (7):

عبد الوهاب وعبد الله شريكان في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 على التوالي، وفي أول يناير 2005 اتفقا على تخفيض رأس مال الشركة الحالي، وبالتالي رأس مالهما بنسبة 40% مع المحافظة على نفس نسب رأس المال الحالي فهي تماثل نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي:

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
300000	مباي
350000	أجهزة ومعدات
150000	عملاء
50000	نقدية
200000	جاري ع. الوهاب
150000	جاري ع. الله
1200000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
200000	دائنين وأوراق دفع
600000	رأس مال عبد الوهاب
400000	رأس مال عبد الله
1200000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

وقد اتفق الشريكان على إعادة تقدير المباي بمبلغ 250000 جنيه والأجهزة والمعدات بمبلغ 300000 جنيه إلى جانب تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بمبلغ 20000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير ، واستخدام الحسابات الجارية للشركاء

لتخفيض رأس المال.

2. تصوير حساب رأس مال الشركاء وإعداد قائمة حقوق الشركاء.

3. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

إجابة المثال رقم (7):

قبل تصوير حساب إعادة التقدير نود أن نشير إلى أنه يعتبر بمثابة حساب بسيط يتم تصويره لتحديد نتيجة عملية إعادة تقدير الأصول والخصوم حيث يجعل مدينا بخسارة إعادة التقدير المترتبة عادة علي نقص في قيمة الأصول أو زيادة في الالتزامات بينما يجعل دائماً بربح إعادة التقدير المترتب عادة علي زيادة في قيمة الأصول أو نقص في الالتزامات.

حـ / إعادة التقدير

50000	إلي حـ / المباني	120000	من حـ / رأس مال الشركاء
50000	إلي حـ / المعدات		7200 ع. الوهاب 3
20000	إلي حـ / مخصص ديون مشكور فيها		4800 ع. الله 2
120000		120000	

ويتم تصوير حـ / رأس مال الشركاء كما يلي:

ما عليهم حـ / رأس مال الشركاء ما لهم

ع. الوهاب	ع. الله	بيان	ع. الوهاب	ع. الله	بيان
200000	150000	جاري مدين	600000	400000	رصيد موجود
72000	48000	خسائر إعادة التقدير	32000	38000	من حـ / التقديرية (بودع)
360000	240000	رصيد مطلوب	632000	438000	
632000	438000				

ونلاحظ. أن رصيد رأس المال الموجود قبل التخفيض = 600000 +

400000 = 1000000 جنيه، وتم الاتفاق على تخفيضه بنسبة 40%،

وبالتالي يكون مقدار الخفض في رأس مال الشركة = $1000000 - 400000 = 600000$ جنيه. ويتم توزيعه بنفس نسب رأس المال.

وبالتالي يكون رأس مال عبد الوهاب بعد الخفض = $600000 \times 6 \div 10 = 360000$ جنيه. ويكون رأس مال عبد الله بعد الخفض = $600000 \times 4 \div 10 = 240000$ جنيه.

ونلاحظ أن رصيد النقدية بالشركة بعد تنفيذ الاتفاق يكون 120000 جنيه وبحسب كما يلي: 50000 جنيه رصيد قبل تخفيض رأس المال + 32000 جنيه قام بسدادها الشريك عبد الوهاب + 38000 جنيه قام بسدادها الشريك عبد الله = 120000 جنيه.

كما نلاحظ أن أرصدة مختلف الأصول سوف تظهر في الميزانية العمومية وفقا للقيم السوقية العادلة بعد إعادة التقدير ، ويظهر رأس مال الشركاء بالرصيد الجديد بعد التخفيض المتفق عليه. وتكون الميزانية العمومية الجديدة في هذه الحالة كما يلي:

الميزانية العمومية الجديدة .

رأس مال عبد الوهاب	360000	مباني	250000
رأس مال عبد الله	240000	أجهزة ومعدات	300000
إجمالي رأس مال الشركاء	600000	عملاء	150000
دائنين وأوراق دفع	200000	نقدية	120000
مخصص ديون مشكوك فيها	20000		
	800000		800000

تطبيقات الفصل الثالث

التطبيق الأول:

نور وكامل ومحمد شركاء في شركة تضامن ورؤوس أموالهم تبلغ 300000، 200000، 100000 جنيه علي التوالي. وينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رأس المال، وقد حققت الشركة صافي ربح (خسارة) عن السنوات الثلاث 2002، 2003، 2004 السابقة قدره (40000)، 240000، 280000 جنيه علي التوالي. وفي أول يناير 2005 وبعد توزيع أرباح 2004 إتفق الشركاء على إعادة النظر في أسس توزيع الأرباح والخسائر نظرا لتفرغ الشريك نور لإدارة الشركة. وقد نص إتفاق الشركاء علي الآتي:

- يمنح الشريك نور مرتب سنوي 12000 جنيه نظير إدارة الشركة.
- تحتسب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل 10 % سنويا. . . .
- يوزع الربح المتبقى بين الشركاء بنسبة 4 : 3 : 3 علي التوالي.
- يمتد أثر التعديل ليشمل نتيجة التوزيع للسنوات الثلاث السابقة.

المطلوب:

- 1 - إعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان أثر التعديل في أسس التوزيع .
- 2 - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديل .

التطبيق الثاني:

شحاتة وعبد الله وياسر شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وفي أول يناير 2005 اتفق الشركاء الثلاثة على زيادة رأس مال للشركة الحالي بنسبة 50%، وبحيث توزع الزيادة في

رأس المال بنفس النسب السابقة، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي:

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
1200000	عقارات
600000	أجهزة ومعدات
700000	سيارات
200000	أثاث وتركيبات
1600000	نقدية
200000	جاري الشريك شحاته
4500000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
1600000	دائنين وأوراق دفع
1000000	رأس مال الشريك شحاته
600000	رأس مال الشريك عبد الله
400000	رأس مال الشريك ياسر
800000	قرض الشريك عبد الله
100000	جاري للشريك ياسر
4500000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

وقد اتفق الشركاء على إعادة تقدير الأصول في ذلك التاريخ بحيث تعكس القيمة السوقية العادلة كما يلي:

تم تقدير العقارات بمبلغ 2200000 جنيه.
والأجهزة والمعدات بمبلغ 500000 جنيه.

والسيارات بمبلغ 1150000 جنيه.

والأثاث بمبلغ 150000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير، واستخدام الحسابات الجارية،

والقروض لزيادة رأس المال.

2. تصوير حساب رأس مال الشركاء.

3. إعداد قائمة حقوق الشركاء

4. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق الثالث:

نور ومحمد وباسم شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي، وقد اتفقوا على إعادة تقدير أصول الشركة بمناسبة تعديل عقد الشركة، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي:

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
100000	عقارات
120000	أجهزة ومعدات
140000	سيارات
160000	نقدية
520000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
120000	دائنين وأوراق دفع
400000	رأس مال الشركاء
520000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

وتم إعادة تقدير الأصول في ذلك التاريخ بحيث تعكس القيمة السوقية العادلة كما يلي:

تم تقدير العقارات بمبلغ 140000 جنيه.

والمعدات بمبلغ 100000 جنيه.

والسيارات بمبلغ 170000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير، وإقفال الحسابات الشخصية.

2. تصوير حساب رأس مال الشركاء.

3. إعداد قائمة حقوق للشركاء

4. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق الرابع:

الباهلي وأبو ربه شريكان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 على التوالي، وفي أول يناير 2008 اتفقا على تخفيض رأس مال الشركة بنسبة 40% مع المحافظة على نفس النسب الحالية لرأس المال، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ الاتفاق كما يلي:

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
450000	مباني
1050000	سيارات
150000	عملاء
150000	نقدية
550000	جاري الشريك الباهلي
350000	جاري الشريك أبو ربه
2700000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
200000	دائنين وأوراق دفع
1500000	رأس مال الشريك الباهلي
1000000	رأس مال الشريك أبو ربه
2700000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

وقد اتفق الشريكان على إعادة تقدير المباني بمبلغ 650000 جنية والسيارات بمبلغ 700000 جنية إلى جانب تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بمبلغ 20000 جنية، وإقفال الحسابات الشخصية.

المطلوب:

1. تصوير حساب إعادة التقدير، وإقفال الحسابات الشخصية.
2. تصوير حساب رأس مال الشركاء.
3. إعداد قائمة حقوق الشركاء
4. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق الخامس:

وليد وحنان وتوني شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 1: 2: 3 علي التوالي، وقد اتفقوا علي تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر بحيث يحتسب لوليد مرتب ربع سنوي 2500 جنيه، وتوزيع باقي الأرباح بالتساوي، وأن يسري التعديل إلي السنوات الثلاث السابقة حيث كانت أرباح وخسائر تلك السنوات 60000 جنيه (أرباح)، 20000 جنيه (خسائر)، 80000 جنيه (أرباح).
المطلوب : إجراء ما يلزم لتنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق السادس:

مكي وبوسي شريكتان في شركة تضامن ورؤوس أموالهم تبلغ 75000 جنيه، 45000 جنيه علي التوالي، وينص عقد الشركة منذ تكوينها في عام 2001 على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة رؤوس الأموال، وفي أول يناير 2005 وبعد توزيع أرباح السنة الماضية إتفقا علي إعادة النظر في أسس توزيع الأرباح والخسائر، وقد نص الإتفاق على منح الشريك مكي مرتب سنوي قدره 12000 جنيهًا نظير تفرغها لإدارة الشركة، واحتساب فائدة على رأس المال بمعدل 10 % سنويًا، وتوزيع الربح المتبقى بالتساوي، وأن يبدأ سريان هذا الاتفاق علي أرباح عام 2005 وما بعدها. فإذا علمت أن القيمة العادلة لأصول الشركة في ذلك التاريخ تزيد عن قيمتها الدفترية بمبلغ 80000 جنيه.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق السابق في ظل:

1 - تسجيل عملية إعادة التقدير.

2 - عدم تسجيل عملية إعادة التقدير.

التطبيق السابع:

وليد وحنان وتوني شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد اتفقوا على تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر بحيث يحتسب لوليد مرتب سنوي 15000 جنيه، وتوزيع باقي الأرباح بنسبة 4 : 3 : 2 على التوالي ، وأن يسري التعديل على السنتين السابقتين حيث كانت أرباح السنة الأولى 140000 جنيه بينما خسائر السنة الثانية 20000 جنيه.

المطلوب: إجراء ما يلزم لتنفيذ الاتفاق السابق.

التطبيق الثامن

سليمان وزاهر ووهدان شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي. وفي أول يناير 2009 إتفق الشركاء الثلاثة على تعديل الهيكل المالى للشركة بزيادة رؤوس أموال الشركاء والشركة إلى 400000 جنيه يتقاسمها الشركاء بنفس النسب الحالية لرؤوس أموالهم. وبحيث تستخدم الحسابات الجارية للشركاء ، وقرض الشريك سليمان لزيادة رأس المال. كما يتم توزيع الإحتياطي العام بين الشركاء وإقفاله فسى رأس المال، علما بأن الشركاء كانوا يقتسمون الأرباح والخسائر حتى 31 ديسمبر 2007 بالتساوى. وقد بلغ الإحتياطي العام المحتجز من الأرباح فى 31 ديسمبر 2008 ما قيمته 5000 جنيه. كذلك تم إعادة تقدير الأصول والخصوم على النحو التالى:

- قدرت قيمة الأراضى والمباني بمبلغ 100000 جنيه، والألات بمبلغ 150000 جنيه، والسيارات بمبلغ 65000 جنيه، والبضاعة بمبلغ 45000 جنيه.

- تقرر إعدام دين بمبلغ 2000 جنيه على أحد العملاء وتكوين مخصص ديون مشكوك فيها بنسبة 10 % من رصيد العملاء .
- تبين أن الضرائب المستحقة على الشركة والتي لم تثبت في سجلاتها تبلغ 6500 جنيه.

5 - تستكمل الزيادة في رؤوس أموال الشركاء نقدا .

واقما إلى الميزانية العمومية للشركة في 31 ديسمبر 2008:

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
90000	مباني
110000	آلات
80000	سيارات
40000	بضاعة
37000	عملاء
10000	نقدية
15000	جاري الشريك سليمان
382000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
82000	دلتين وأوراق دفع
100000	رأس مال للشريك سليمان
60000	رأس مال للشريك زاهر
40000	رأس مال للشريك وهدان
50000	احتياطي عام
30000	قرض للشريك سليمان
20000	جاري الشريك زاهر
382000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

المطلوب :

- 1 - تصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير .
- 2 - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديلات التي إتفق عليها الشركاء لزيادة رؤوس أموالهم.
- 3 - تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد التعديل مباشرة .

التطبيق التاسع

على وعادل وسليم شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي . وقد إتفق الشركاء في 31 ديسمبر 2009 على زيادة رؤوس أموالهم بنسبة 100 % على أن يقوم كل شريك بسداد النقص في رأسماله أو سحب الزيادة نقداً.

وقد تبين من فحص سجلات الشركة ضرورة إعادة تقدير الأصول والخصوم على النحو التالي:

- تقدر الآلات بمبلغ 30000 جنيه، والأثاث بمبلغ 20000 جنيه، والبضاعة بمبلغ 90000 جنيه.
 - إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ 4000 جنيه، وتكوين مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل 10 % من رصيد العملاء
- وفيما يلي الميزانية العمومية للشركة في ذلك التاريخ:

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
35000	أجهزة ومعدات
15000	أثاث
75000	بضاعة
39000	عملاء
21000	أوراق قبض
5000	نقدية
10000	جاري الشريك سليم
200000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
10000	دائنين وأوراق دفع
40000	رأس مال الشريك علي
35000	رأس مال الشريك عادل
35000	رأس مال الشريك سليم
30000	احتياطي عام
30000	قرض الشريك عادل
20000	جاري الشريك علي
200000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

المطلوب:

- 1 - تصوير حساب إعادة التقدير.
- 2 - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديلات التي إتفق عليها الشركاء لزيادة رؤوس أموالهم .

3 - تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد التعديل مباشرة .

التطبيق العاشر

سليم وتوفيق شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر
بنسبة 3 : 2 على التوالي ، وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركة في 31
ديسمبر 2008:

<u>الأصول والحسابات المدينة</u>	
150000	أجهزة ومعدات
175000	بضاعة
75000	عملاء
25000	نقدية
100000	خسائر مرحلة
25000	جاري الشريك توفيق
40000	جاري الشريك سليم
590000	مجموع الأصول والحسابات المدينة
<u>الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة</u>	
90000	دائنين وأوراق دفع
300000	رأس مال الشريك سليم
200000	رأس مال الشريك توفيق
590000	مجموع الالتزامات وحقوق الملاك والحسابات الدائنة

ونظرا للظروف الإقتصادية غير المواتية لنشاط الشركة فقد قرر الشريكان
تعديل الهيكل المالي للشركة بتخفيض رؤوس أموالهما بنسبة 40 % مع

المحافظة على نفس العلاقة النسبية بين رأسماليهما . وفى سبيل تحقيق ذلك قرر الشركاء الآتى:

1 - إعادة تقدير الأصول وفقا للقيمة السوقية العادلة فى ذلك التاريخ على النحو التالى:

آلات ومعدات 125000 جنيه
بضاعة 150000 جنيه
عملاء ومدينون 65000 جنيه.

2 - تسوية الزيادة أو النقص فى رؤوس أموال الشريكين نقدا بعد إستخدام كافة وسائل التخفيض المتاحة.

المطلوب:

- 1 - تصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير.
- 2 - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديلات التى إتفق عليها الشركاء لزيادة رؤوس أموالهم.
- 3 - تصوير حساب رأسمال الشريكين.
- 4 - إعداد قائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) للشركة بعد تخفيض رأس المال مباشرة.

الفصل الرابع
التعديل في أشخاص الشركاء

نستكمل خلال هذا الفصل بيان المعالجة المحاسبية المرتبطة باتفاق الشركاء علي تعديل عقد الشركة في شركات الأشخاص، وإذا كنا قد خصصنا الفصل السابق لبيان المعالجة المحاسبية لكل من التعديل في أسس توزيع الأرباح والخسائر وكذلك التعديل في هيكل وحجم رأس مال الشركاء. فإننا نتناول خلال هذا الفصل المعالجات المحاسبية المرتبطة بالتغيير في أشخاص الشركاء في شركات التضامن أو التوصية البسيطة سواء من خلال إنضمام شريك جديد إلي شركة قائمة أو من خلال انفصال أو وفاة أحد الشركاء.

وبصفة عامة، ومن وجهة النظر القانونية، تعتبر شركة الأشخاص منقضية إذا حدث تغيير في أشخاص الشركاء سواءاً بانضمام شريك جديد للشركة أو بنفصال أحد الشركاء القدامى من تلك الشركة إلا أنه قد ينص على خلاف ذلك في عقد تكوين الشركة. بمعنى أنه يحق للشركاء النص على أن تستمر شركة الأشخاص قائمة ومستمرة حتى مع تغيير أشخاص هؤلاء الشركاء بالزيادة أو بالنقصان. ويوفر هذا النص لشركة الأشخاص ميزة الإستمرار في النشاط والتي تعتبر ميزة هامة من وجهة النظر المحاسبية.

ونظراً لأن التغيرات الحادثة في أشخاص الشركاء قد تكون في صورة انضمام شريك جديد أو انفصال أو وفاة شريك قديم أو إنضمام شريك ليحل محل شريك انفصل في ذات الوقت. ولتحقيق الهدف من الدراسة في هذا الفصل نتناول خلاله المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات التالية:

- تعديل أشخاص الشركاء من خلال إنضمام شريك.
- تعديل أشخاص الشركاء من خلال انفصال شريك.
- حالة وفاة أحد الشركاء.
- حالة انفصال شريك وانضمام آخر في نفس الوقت.

انضمام شريك جديد لشركة أشخاص قائمة

نقصد بالانضمام في شركة الأشخاص دخول شريك جديد إلى الشركة، وبالتالي ينبغي التعرف على كيفية إجراء المعالجة الحاسبية الملائمة لاثبات انضمام شريك جديد لشركة الأشخاص، وتعتبر نقطة البداية المنطقية في معالجة انضمام شريك جديد هي تحديد حقوق كل شريك من الشركاء القدامى قبل الانضمام مباشرة حيث حقوق الشريك تساوى رأس ماله بالإضافة إلى كل ماله مطروح منه كل ما عليه ثم يتم للتمييز بعد ذلك بين نوعين من أنواع أو حالات الانضمام وهما:

حالة الانضمام عن طريق شراء حصة قائمة

وفي هذه الحالة يتم إجراء قيد رئيسي يعتبر بمثابة قيد تنازل، وقد يسمى قيد شراء حيث يتنازل بمقتضاه شريك قديم أو أكثر عن جزء من رأس المال إلى شريك جديد أو أكثر، ويكون قيد التنازل في هذه الحالة بغض النظر عن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامى كمقابل للانضمام حيث يتم سداده خارج نطاق الشركة، وبالتالي لا يتم تسجيله بالسجلات المحاسبية فهو لا يؤدي إلى أي إضافة حقيقية للشركة.

ويكون قيد التنازل في هذه الحالة كما يلي:

من -/ رأس مال الشركاء القدامى	xxx
إلى -/ رأس مال الشريك المنضم	xxx
قيد إثبات تنازل الشركاء القدامى للمنضم	

حالة الانضمام عن طريق إضافة حصة جديدة

وفي هذه الحالة يتم إجراء قيد رئيسي يسمى قيد إضافة أو قيد استثمار إضافي تزداد بمقتضاه أصول الشركة بما يقدمه الشريك المنضم للشركة، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كما يلي:

xxx	من حـ/ النقدية أو الأصول المقدمة
xxx	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم
	قيد استثمار إضافي من الشريك المنضم

مثال رقم (1):

"يشمل هذا المثال عدة حالات تطبيقية متنوعة ومبسطة للمعالجة المحاسبية الواجب إجراؤها لاثبات عملية انضمام شريك جديد عن طريق شراء حصة قائمة تؤدي إلى تنازل الشركاء القدامى عن جزء من رأس أموالهم".
نور، وكامل، ومحمد شركاء يقتسمون الأرباح بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي، وقد بلغ رأس مال (حقوق الشركاء) الشركة بعد تعديله بكافة عناصر حقوق الملاك - من فروض شخصية وحسابات جارية وتوزيعات الأرباح - 100000 جنيه، 60000 جنيه، 40000 جنيه للشركاء الثلاثة علي التوالي، وقد اتفق الشركاء الثلاثة على قبول انضمام الشريك الجديد (وليد) إلى الشركة.
والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك وليد في كل حالة من الحالات المستقلة التالية:

الحالة الأولى:

يتنازل الشركاء القدامى نور، وكامل، ومحمد عن ربع رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 50000 جنيه.

إجابة الحالة الأولى:

بغض النظر عن المبلغ المنفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامى فإن كل منهم يتنازل عن ربع (25%) من حقوقه للشريك المنضم وليد، ويتم إجراء قيد التنازل التالي في هذه الحالة:

50000 -	من حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
25000 حـ/	رأس مال نور (25% × 100000)
15000 حـ/	رأس مال كامل (25% × 100000)
10000 حـ/	رأس مال محمد (25% × 100000)
50000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
	قيد إثبات تنازل الشركاء القدامى للمنضم

الحالة الثانية:

يتنازل الشركاء القدامى نور، وكامل، ومحمد عن ربع رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 40000 جنيه.

إجابة الحالة الثانية:

بغض النظر عن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامى فإن كل منهم يتنازل عن ربع (25%) من حقوقه للشريك المنضم وليد، ويتم إجراء قيد التنازل التالي في هذه الحالة كما سبق تماماً:

50000	من حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
25000 حـ/	رأس مال نور (25% × 100000)
15000 حـ/	رأس مال كامل (25% × 100000)
10000 حـ/	رأس مال محمد (25% × 100000)
50000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
	قيد إثبات تنازل الشركاء القدامى للمنضم

الحالة الثالثة:

يتنازل الشركاء القدامى نور، وكامل، ومحمد عن ربع رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 60000 جنيه.

إجابة الحالة الثالثة:

بفرض النظر عن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامى فإن كل منهم يتنازل عن ربع (25%) من حقوقه للشريك المنضم وليد، ويتم إجراء قيد التنازل التالي في هذه الحالة كما سبق تماما:

50000	من حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
25000 حـ/ رأس مال نور (25% × 100000)	
15000 حـ/ رأس مال كامل (25% × 100000)	
10000 حـ/ رأس مال محمد (25% × 100000)	
50000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
قيد إثبات تنازل الشركاء القدامى للمنضم	

ملاحظة: يلاحظ القارئ من خلال فحص الحالات الثلاث السابقة أن قيد التنازل قد تم إجراءه بنفس الأرقام رغم لاختلاف المبلغ المدفوع من الشريك المنضم من الحالة الأولى 50000 ويعادل الحصة التي يحصل عليها في رأس مال الشركة بعد الانضمام وهي 50000 جنيه.

أو في الحالة الثانية 40000 ويعتبر أقل من الحصة التي يحصل عليها في رأس مال الشركة بعد الانضمام وهي 50000 جنيه.

أو في الحالة الثالثة 60000 ويعتبر أكبر من الحصة التي يحصل عليها في رأس مال الشركة بعد الانضمام وهي 50000 جنيه.

ويرجع ذلك إلى: أن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم لن يدخل خزينة الشركة بل سوف يوزع بين الشركاء خارج دفاتر الشركة بصفة شخصية كما أنهم في

جميع الحالات الثلاث السابقة اتفقوا علي أن يتنازل كل منهم علي ربع رأس ماله للشريك المنضم.

الحالة الرابعة:

يتنازل الشركاء القدامى نور، وكامل، ومحمد عن ربع رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 60000 جنيه مع الاتفاق علي إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الانضمام.

إجابة الحالة الرابعة:

طالما تم الاتفاق علي معالجة وإثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها اتفاق الانضمام فإننا نتبع في هذه الحالة الخطوات التالية:

1. الخطوة الأولى: تحديد مقدار نصيب المنضم في شهرة المحل نصيب المنضم في الشهرة =

= المبلغ المدفوع - حصته في حالة عدم إثبات شهرة المحل
= 60000 - 50000 = 10000 جنيه.

2. الخطوة الثانية: تحديد مقدار شهرة المحل بالكامل

شهرة المنفل بالكامل = نصيب المنضم في الشهرة × مقلوب نسبته
= 10000 × (25+100) = 40000 جنيه.

3. الخطوة الثالثة: تسجيل شهرة المحل بالكامل في الدفاتر

ويتم تسجيل الشهرة وإثباتها بدفاتر الشركة من خلال القيد التالي:

40000	من حـ/ شهرة المحل
40000	إلى حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
20000	حـ/ رأس مال نور ($10 \div 5 \times 40000$)
12000	حـ/ رأس مال كامل ($10 \div 3 \times 40000$)
8000	حـ/ رأس مال محمد ($10 \div 2 \times 40000$)
تد إثبات الشهرة للشركاء القدامى فقط	

4. الخطوة الرابعة: زيادة رأس مال الشركاء القدامى بنصيب كل منهم من الشهرة المسجلة بالدفاتر والموزعة بنسب توزيع الأرباح والخسائر السائدة بينهم، ويتم ذلك كما يلي:

بيان	نور	كامل	محمد	إجمالي
رأس المال	100000	60000	40000	200000
+ الشهرة	20000	12000	8000	40000
إجمالي	120000	72000	48000	240000

5. الخطوة الخامسة: إجراء قيد تنازل الشركاء القدامى عن 25% من رأس مال كل منهم بعد تعليته بنصيبه من الشهرة المسجلة بالدفاتر، ويتم إجراء القيد كما يلي:

60000	من حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
30000	حـ/ رأس مال نور ($25\% \times 120000$)
18000	حـ/ رأس مال كامل ($25\% \times 72000$)
12000	حـ/ رأس مال محمد ($25\% \times 48000$)
60000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم ولید
قيد إثبات تنازل الشركاء القدامى للمنضم	

ونلاحظ في هذه الحالة - حالة إثبات شهرة المحل بالكامل- أن حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة بعد الانضمام يجب أن تتساوى مع المبلغ المدفوع وقدره 60000 جنيه.

وفي ضوء الملاحظة السابقة- أن حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة بعد الانضمام (25%) يجب أن تتساوى مع المبلغ المدفوع وقدره 60000 جنيه- كان يمكن إيجاد قيمة الشهرة الخاصة بالشركاء القدامى كما يلي:

الشهرة بالكامل = رأس مال الشركة بعد الانضمام - رأس مال الشركة قبل الانضمام = $(60000 \times 100 \div 25) - 200000$ جنيه = 240000 جنيه - 200000 جنيه = 40000 جنيه.

مثال رقم (2):

"يشمل هذا المثال عدة حالات تطبيقية متنوعة وبمبسطة للمعالجة المحاسبية الواجب إجراؤها لإثبات عملية انضمام شريك جديد عن طريق إضافة حصة جديدة تؤدي إلى زيادة أصول الشركة وزيادة رأسمالها ككل في جميع الحالات". أحمد، وبلبل، وأسامة شركاء في شركة توصية بسيطة يقتسمون الأرباح بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وقد بلغ رأس مال الشركة بعد تعديله بكافة عناصر حقوق الملاك 100000 جنيه، 60000 جنيه، 40000 جنيه للشركاء الثلاثة على التوالي، وقد اتفق الشركاء على قبول انضمام الشريك (مصطفى).

والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات انضمام الشريك الجديد مصطفى في كل حالة مستقلة من الحالات التالية:

الحالة الأولى:

يدفع المنضم 50000 جنيه نقداً بينك للشركة مقابل نسبة 20 % من رأس المال والأرباح.

إجابة الحالة الأولى:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد رأس مال الشركة الجديد

$$= \text{رأس مال القدامى} + \text{المبلغ المدفوع من الشريك المنضم} \\ = 200000 + 50000 = 250000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

$$\text{حصة المنضم} = \text{رأس مال الشركة الجديد} \times \text{نسبة المنضم فيه} \\ = 250000 \times 20\% = 50000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 50000 جنيه يساوي الحصة 50000 جنيه فلا مشاكل ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كالتالي:

50000	من حـ/ النقدية أو الأصول المقدمة
50000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم مصطف

الحالة الثانية:

يدفع المنضم 70000 جنيه نقداً للشركة مقابل ثلث (3/1) رأس المال والأرباح.

إجابة الحالة الثانية:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد رأس مال الشركة الجديد

$$= \text{رأس مال القدامى} + \text{المبلغ المدفوع من الشريك المنضم} \\ = 200000 + 70000 = 270000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد × نسبة المنضم فيه

$$= 270000 \times \frac{1}{3+1} = 90000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 70000 جنيه أقل من الحصة 90000 جنيه فإن الفرق (20000 جنيه) يمثل مكافأة للشريك المنضم وتخصم من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كالتالي:

من مذكورين	
70000	حـ/ النقدية
20000	حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
10000	حـ/ رأس مال أحمد (10+5×20000)
6000	حـ/ رأس مال بلال (10+3×20000)
4000	حـ/ رأس مال أسامة (10+2×20000)
90000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم مصطفى

الحالة الثالثة:

يدفع المنضم 70000 جنيه نقدا للشركة مقابل 20% من رأس المال والأرباح.

إجابة الحالة الثالثة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولى: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= رأس مال القدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

$$= 200000 + 70000 = 270000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد × نسبة المنضم فيه

$$= 270000 \times 20\% = 54000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 70000 جنيه أكبر من الحصة 54000 جنيه فإن الفرق (16000 جنيه) يمثل مكافأة للشركاء القدامى يدفعها المنضم وتزيد من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كالتالي:

70000	من حـ/ النقدية
	إلى مذكورين
16000	حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
8000	حـ/ رأس مال أحمد (5×16000+10)
4800	حـ/ رأس مال بلبل (3×16000+10)
3200	حـ/ رأس مال أسامة (2×16000+10)
54000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم مصطفى

الحالة الرابعة:

يدفع المنضم 70000 جنيه نقداً للشركة مقابل 20% من رأس المال والأرباح مع الاتفاق على إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الانضمام بالكامل.
إجابة الحالة الرابعة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولى: تحديد رأس مال الشركة الجديد

$$= \text{رأس مال للقدامى} + \text{المبلغ المدفوع من الشريك المنضم}$$

$$= 200000 + 70000 = 270000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد بفرض عدم الاتفاق على إثبات الشهرة

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد (بدون شهرة) × نسبة المنضم فيه

$$= 270000 \times 20\% = 54000$$
 جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المنفوع من الشريك المنضم وبين حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المنفوع 70000 جنيه أكبر من الحصة 54000 جنيه فإن الفرق (16000 جنيه) يمثل في هذه الحالة ما يدفعه المنضم مقابل نصيبه في الشهرة ، وبالتالي تكون الشهرة بالكامل = نصيبه × مقلوب نسبته

إذن الشهرة بالكامل = $16000 \times (100 + 20) = 80000$ جنيه تفص القدامى وبالتالي تزيد من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم أما حصة المنضم فتكون مساوية تماما لما دفعه 70000 جنيه، ويكون قيد الانضمام وإثبات الشهرة في هذه الحالة كالتالي:

من مذكورين	
حـ/ شهرة المحل	80000
حـ/ النقدية	70000
إلى مذكورين	
حـ/ رأس مال شركاء القدامى	80000
40000 حـ/ رأس مال أحمد $(10+5 \times 80000)$	
24000 حـ/ رأس مال بلبل $(10+3 \times 80000)$	
16000 حـ/ رأس مال أسامة $(10+2 \times 80000)$	
70000 إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم مصطفى	

ونلاحظ في هذه الحالة أنه كان من الممكن احتساب قيمة الشهرة وإيجاد باقي القيم كما يلي:

رأس مال الشركة الجديد بعد الانضمام

$$= \text{المبلغ المدفوع من المنضم} \times \text{مقلوب نصيبه}$$
$$= 70000 \times (20 \div 100) = 350000 \text{ جنيه.}$$

نخصم منه كل من:

رأس مال القدامى 200000 جنيه

ما دفعه المنضم 70000 جنيه (270000) جنيه.

المتبقي يمثل قيمة شهرة المحل وقدرها 80000 جنيه.

وبطبيعة الحال كان من الممكن أن نقوم بإجراء قيد تسجيل شهرة المحل للقدامى فقط أولاً بمبلغ 80000 جنيه ثم يتم إجراء قيد تسجيل انضمام الشريك الجديد بعد ذلك بمبلغ 70000 جنيه.

مثال رقم (3):

نور، وكامل، ومحمد شركاء يقسمون الأرباح بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وقد بلغ رأس مال (حقوق الشركاء) الشركة بعد تعديله بكافة عناصر حقوق الملاك 60000 جنيه، 30000 جنيه، 30000 جنيه للشركاء الثلاثة على التوالي، وقد اتفق الشركاء على قبول انضمام الشريك (وليد).

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات انضمام الشريك وليد في كل حالة مستقلة من الحالات التالية:

1. يتنازل الشركاء القدامى نور ، كامل ، محمد عن ثلث رأس مالهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 35000 جنيه.

2. يتنازل الشركاء القدامى نور ، كامل ، محمد عن ربع رأس مال كل منهم للشريك المنضم الجديد وليد الذي يدفع لهم مقابل قدره 50000 جنيه مع الاتفاق علي إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الانضمام.

3. يستثمر الشريك المنضم مبلغ 30000 جنيه نقدا ببنك الشركة مقابل نسبة 20 % من رأس المال والأرباح.

4. يدفع المنضم 30000 جنيه نقدا للشركة مقابل ثلث (3/1) رأس المال والأرباح.

5. كالحالة السابقة مع تسجيل شهرة المحل التي ينطوي عليها الاتفاق السابق.

6. يدفع المنضم 40000 جنيه نقدا للشركة مقابل 20% من رأس المال والأرباح.

7. كالحالة السابقة مع الاتفاق علي إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الانضمام بالكامل.

إجابة مثال رقم (3):

الحالة الأولى:

بغض النظر عن المبلغ المدفوع من الشريك المنضم للشركاء القدامى فان كل منهم يتنازل عن ثلث (3/1) من حقوقه للشريك المنضم وليد ، ويتم إجراء قيد التنازل التالي في هذه الحالة:

40000	من حـ/ رأس مال الشركاء للقدامى
20000 حـ/	رأس مال نور ($3 \div 1 \times 60000$)
10000 حـ/	رأس مال كامل ($3 \div 1 \times 30000$)
10000 حـ/	رأس مال محمد ($3 \div 1 \times 30000$)
40000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
	قيد إثبات تنازل الشركاء القدامى للمنضم

إجابة الحالة الثانية:

نتبع في هذه الحالة الخطوات التالية :

1. الخطوة الأولى: تحديد مقدار نصيب المنضم في شهرة المحل
نصيب المنضم في الشهرة =

$$= \text{المبلغ المدفوع} - \text{حصته في حالة عدم إثبات شهرة المحل} \\ = 50000 - 40000 = 10000 \text{ جنيه.}$$

2. الخطوة الثانية: تحديد مقدار شهرة المحل بالكامل

$$\text{شهرة المحل بالكامل} = \text{نصيب المنضم في الشهرة} \times \text{مقلوب نسبته} \\ = 10000 \times (1+3) = 30000 \text{ جنيه}$$

3. الخطوة الثالثة: تسجيل شهرة المحل بالكامل في الدفاتر

ويتم تسجيل الشهرة وإثباتها بدفاتر الشركة من خلال القيد التالي:

30000	من حـ/ شهرة المحل
30000	إلى حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
15000	حـ/ رأس مال نور (10+5×30000)
9000	حـ/ رأس مال كامل (10+3×30000)
6000	حـ/ رأس مال محمد (10+2×30000)
قيد إثبات الشهرة للشركاء القدامى فقط	

4. الخطوة الرابعة: زيادة رأس مال الشركاء القدامى بنصيب كل منهم من الشهرة الموزعة بنسب توزيع الأرباح والخسائر، ويتم ذلك كما يلي:

بيان	نور	كامل	محمد	إجمالي
رأس المال	60000	30000	30000	120000
+ الشهرة	15000	9000	6000	30000
إجمالي	75000	39000	36000	150000

5. الخطوة الخامسة: إجراء قيد التنازل كما يلي:

50000	من حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
25000 حـ/ رأس مال نور	$(3 \div 1 \times 75000)$
13000 حـ/ رأس مال كامل	$(3 \div 1 \times 39000)$
12000 حـ/ رأس مال محمد	$(3 \div 1 \times 36000)$
50000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم وليد
	قيد إثبات تنازل الشركاء القدامى للمنضم

ونلاحظ في هذه الحالة - حالة إثبات شهرة المحل بالكامل - أن حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة بعد الانضمام يجب إن تتساوى مع المبلغ المدفوع في هذه الحالة وقدره 50000 جنيه.

إجابة الحالة الثالثة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولى: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= رأس مال القدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

$$= 120000 + 30000 = 150000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد \times نسبة المنضم فيه

$$= 150000 \times 20\% = 30000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة

الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع يساوى الحصة فلا مشاكل ويكون قيد الانضمام في

هذه الحالة كالتالي:

30000	من حـ/ النقدية
30000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم
	قيد استثمار إضافي من الشريك المنضم

إجابة الحالة الرابعة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولى: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= رأس مال القدامى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

$$= 120000 + 30000 = 150000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد \times نسبة المنضم فيه

$$= 150000 \times \frac{3}{4} = 50000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة

الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 30000 جنيه أقل من الحصة 50000 جنيه فإن

الفرق (20000 جنيه) يمثل مكافأة للشريك المنضم وتخصم من رأس مال

الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، ويكون قيد

الانضمام في هذه الحالة علي النحو التالي:

من مذكورين	
حـ/ النقدية	30000
حـ/ رأس مال الشركاء القدامى	20000
10000 حـ/ رأس مال نور ($10 \div 5 \times 20000$)	
6000 حـ/ رأس مال كامل ($10 \div 3 \times 20000$)	
4000 حـ/ رأس مال محمد ($10 \div 2 \times 20000$)	
50000 إلى حـ/ رأس مال للشريك المنضم	

إجابة الحالة الخامسة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولى: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= رأس مال القدامى \times مقلوب نسبتهم بعد استبعاد نسبة الشريك

المنضم = $120000 \times (2 \div 3) = 180000$ جنيه.

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد \times نسبة المنضم فيه

= $180000 \times (3 \div 1) = 60000$ جنيه.

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة

الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 30000 جنيه أصغر من الحصة 60000 جنيه فإن

الفرق (30000 جنيه) يمثل في هذه الحالة شهرة خاصة بالشريك المنضم سوف

يتم تسجيلها مع المبلغ المدفوع بسجلات الشركة علي أساس أن هذه الشهرة التي

كان يتمتع بها المنضم نتيجة معاملاته الخاصة سوف تستفيد منها الشركة بعد

الانضمام، ويتم إجراء قيد الانضمام في هذه الحالة علي النحو التالي:

من مذكورين	
حـ/ النقدية	30000
حـ/ شهرة محل	30000
إلى حـ/ رأس مال للشريك المنضم	60000

إجابة الحالة السادسة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= رأس مال انقداى + المبلغ المدفوع من الشريك المنضم

$$= 120000 + 40000 = 160000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد \times نسبة المنضم فيه

$$= 160000 \times 20\% = 32000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المدفوع من الشريك المنضم وبين حصة

الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد.

وطالما أن المبلغ المدفوع 40000 جنيه أكبر من الحصة 32000 جنيه فإن

الفرق (8000 جنيه) يمثل مكافأة للشركاء القدامى يدفعها المنضم وتزيد من

رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم،

ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة على النحو التالي:

40000	من حـ/ النقدية
	إلى منكرين
8000	حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
4000	حـ/ رأس مال نور (10÷5×8000)
2400	حـ/ رأس مال كامل (10÷3×8000)
1600	حـ/ رأس مال محمد (10÷2×8000)
32000	إلى حـ/ رأس مال للشريك المنضم

إجابة الحالة السابعة:

في هذه الحالة نتبع الخطوات التالية :

الخطوة الأولى: تحديد رأس مال الشركة الجديد

= رأس مال القدامى + المبلغ المنفوع من الشريك المنضم

$$= 120000 + 40000 = 160000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثانية: تحديد حصة الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد

بفرض عدم الاتفاق علي إثبات الشهرة

حصة المنضم = رأس مال الشركة الجديد (بدون شهرة) × نسبة المنضم فيه

$$= 160000 \times 20\% = 32000 \text{ جنيه.}$$

الخطوة الثالثة: نقارن بين المبلغ المنفوع من الشريك المنضم وبين حصة

الشريك المنضم في رأس مال الشركة الجديد..

وطالما أن المبلغ المنفوع أكبر من الحصة فإن الفرق (8000 جنيه) يمثل في

هذه الحالة ما يدفعه المنضم مقابل نصيبه في الشهرة ، وبالتالي تكون الشهرة

بالكامل = نصيبه × مقلوب نسبته

إن الشهرة بالكامل = $8000 \times (100 \div 20) = 40000$ جنيه يخص القدامى وبالتالي تزيد من رأس مال الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم أما حصة المنضم فتكون مساوية تماما لما دفعه 40000 جنيه، ويكون قيد الانضمام في هذه الحالة كالتالي:

من مذكورين	
40000	حـ/ شهرة المحل
40000	حـ/ النقدية
إلى مذكورين	
40000	حـ/ رأس مال الشركاء القدامى
20000	حـ/ رأس مال نور ($10 \div 5 \times 40000$)
12000	حـ/ رأس مال كامل ($10 \div 3 \times 40000$)
8000	حـ/ رأس مال محمد ($10 \div 2 \times 40000$)
40000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم

ونلاحظ أيضا في هذه الحالة أنه كان من الممكن احتساب قيمة الشهرة وإيجاد باقي القيم كما يلي:

رأس مال الشركة الجديد بعد الانضمام

$$= \text{المبلغ المدفوع من المنضم} \times \text{مقلوب نسبته} = 40000 \times (100 \div 20) = 200000 \text{ جنيه.}$$

نخصم منه رأس مال الشركاء القدامى 120000 جنيه وكذلك ما دفعه المنضم 40000 جنيه.

والمتبقي يمثل قيمة شهرة المحل وقدره 40000 جنيه.

المعالجة المحاسبية لحالة انفصال أحد الشركاء

نقصد بالانفصال في شركة الأشخاص خروج شريك من الشركة، وبالتالي ينبغي التعرف علي كيفية إجراء المعالجة المحاسبية الملائمة لاثبات انفصال أحد الشركاء من شركة الأشخاص، وتعتبر نقطة للبداية المنطقية عند معالجة حالة انفصال أحد الشركاء هي تحديد حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال.

وتتمثل حقوق الشريك المنفصل (الرصيد المستحق له طرف الشركة) في رأس ماله إضافة إلي كل ماله مطروح منه كل ما عليه، ويفضل في هذه الحالة تصوير حساب الشريك المنفصل (لتحديد الرصيد المستحق له) كما يلي:

ح/ الشريك المنفصل

جاري مدين	xx	رأس مال الشريك	xx
قرض الشركة للشريك والفائدة	xx	جاري دائن	xx
مستحقات وفائدة مسحوبات	xx	قرض الشريك للشركة والفائدة	xx
نصيب الشريك من خسارة العام	xx	نصيب الشريك من أرباح العام	xx
نصيب الشريك من خسارة العام	xx	نصيب الشريك من أرباح	xx
نصيب الشريك من خسائر المرحلة	xx	إعادة التقدير	xx
الرصيد المستحق للمنفصل (متم)	xx	نصيب الشريك من الأرباح	xx
ويعتبر رصيد دائن بالنسبة للشركة	xx	المحتجزة والاحتياطيات	xx
	xxx		xxx

وبعد تحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل نقوم بإجراء مقارنة بين كل من:

(1) المبلغ المدفوع للشريك المنفصل (ويمثل المبلغ الذي تم الاتفاق علي سداذه للشريك المنفصل مقابل التخارج من الشركة).

(2) الرصيد المستحق للشريك المنفصل (ويمثل ما تم التوصل إليه من خلال حساب الشريك المنفصل).

ونميز في هذه الحالة بين ثلاث مواقف أساسية تظهر كنتيجة لتلك المقارنة هي:

الموقف الأول:

ويظهر إذا كان المبلغ المدفوع يساوي الرصيد المستحق ويكون قيد الانفصال في هذه الحالة كالتالي:

من حـ/ الشريك المنفصل	xxx
إلى حـ/ النقدية	xxx
محدد الرصيد المستحق للمنفصل	

الموقف الثاني:

ويظهر إذا كان المبلغ المدفوع أقل من الرصيد المستحق للشريك المنفصل، ويعتبر الفرق بمثابة مكافأة لباقي الشركاء بالشركة، وتؤدي هذه المكافأة إلى زيادة رأس مالهم بنسب توزيع الأرباح والخسائر المائدة فيما بينهم قبل الانفصال مباشرة، ويكون القيد كالتالي:

من حـ/ الشريك المنفصل	xxxxx
إلى مذكورين	
حـ/ النقدية	xxx
حـ/ رأس مال باقي الشركاء (بالنسب)	xx

الموقف الثالث:

ويظهر إذا كان المبلغ المدفوع أكبر من الرصيد المستحق للمنفصل، ويعتبر الفرق في هذه الحالة بمثابة مكافأة للشريك المنفصل تخفض من رأس مال باقي الشركاء بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة قبل الانفصال مباشرة فيما بينهم، ويفضل إجراء القيد في هذه الحالة على مرحلتين كالتالي:

في المرحلة الأولى يتم تخفيض رأس مال باقي الشركاء وتعليق الرصيد المستحق للمنفصل كما يلي:

من حـ/ رأس مال باقي الشركاء (بالنسب)

xx

إلى حـ/ الشريك المنفصل

xx

في المرحلة الثانية يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

من حـ/ الشريك المنفصل

xxxxxx

إلى حـ/ النقدية

xxxxxx

أما إذا كان المبلغ المدفوع أكبر من الرصيد المستحق للمنفصل ونص اتفاق الشركاء على إثبات الفرق كشهرة محل فإنها تسجل في هذه الحالة بمقدار نصيب المنفصل في الشهرة ويفضل إجراء القيد أيضا في هذه الحالة على مرحلتين كالتالي:

في المرحلة الأولى يتم إثبات الشهرة بمقدار نصيب المنفصل فيها فقط وتعليه الرصيد المستحق للمنفصل بها كما يلي:

من حـ/ شهرة المحل

xx

إلى حـ/ الشريك المنفصل

xx

في المرحلة الثانية يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

من حـ/ الشريك المنفصل

xxxxxx

إلى حـ/ النقدية

xxxxxx

أما إذا كان المبلغ المدفوع أكبر من الرصيد المستحق للمنفصل ونص اتفاق الشركاء على إثبات شهرة المحل بالكامل فإنها تحسب في هذه الحالة بمقدار نصيب المنفصل في الشهرة مضروبا في مقلوب نسبته، ويفضل إجراء القيد أيضا في هذه الحالة على مرحلتين كالتالي:

في المرحلة الأولى يتم إثبات الشهرة بالكامل وتعليه رأس مال الشركاء الباقيين وكذلك تعليه الرصيد المستحق للمنفصل وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر السائدة قبل الانفصال مباشرة كما يلي:

من حـ/ شهر المحل	×××
إلى منكورين	
عـ/ الشريك المنفصل	××
رأس مال باقي الشركاء	××

في المرحلة الثانية: تم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليقه كما يلي:

من حـ / الشريك المنفصل	×××
إلى حـ/ النقدية	××××

ونلاحظ أنه يتم احتساب الشهرة بالكامل كما يلي:

نصيب المنفصل في الشهرة

= المبلغ المدفوع - الرصيد المستحق في حالة عدم إثبات الشهرة

الشهرة بالكامل = نصيب المنفصل من الشهرة × مقلوب نسبته.

وفي حقيقة الأمر، تتوقف صحة تسجيل الشهرة عند الانفصال على دقة الحكم على مدى إستمرارية شركة الأشخاص الأصلية. وبمعنى أدق فإنه إذا ما تأكد للمحاسب أن هناك شركة جديدة يتم نشأتها بعد انفصال الشريك المنفصل فإن هذا يستدعي إعادة تقويم لأصول وتسجيل الشهرة إن وجدت.

أما إذا كانت الدلائل تشير إلى أنه لا يوجد تغيير جوهري في الشركة قبل وبعد الانفصال فإن هذا يعني أن الشركة القديمة ما زالت قائمة معنواً وهذا يتعارض مع إعادة التقويم وتسجيل الشهرة.

وبصفة عامة فإن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لا تشجع على تسجيل شهرة المحل إلا في حالة الشراء لمنشأة قائمة بالفعل وذلك نظراً لصعوبة عمليات تقويم الشهرة وتعددها.

سداد المبلغ المتفق عليه

نلاحظ أنه قد يتم سداد المبلغ المتفق عليه للشريك المنفصل نقداً أو بشيك مؤجل أو من خلال كمبيالات أو سندات أذنيه كما أنه قد يتم الاتفاق على اعتبار المبلغ المستحق للمنفصل أو جزء منه بمثابة قرض يحصل عليه فيما بعد سواء دفعة واحدة أو دفعات مع الفوائد المتفق عليها في هذه الحالة.

ونفترض في كل صور السداد السابقة أن شركة الأشخاص الباقية سوف تتولى عملية السداد أما إذا قام أحد أو بعض أو كل الشركاء الباقين بالشركة بسداد المبلغ المتفق عليه للشريك المنفصل من أموالهم الخاصة فإن رؤوس أموال هؤلاء الشركاء سوف يزداد بقيمة الرصيد المستحق للشريك المنفصل وكأنه قام بالتنازل عن حقوقه في الشركة لهؤلاء الشركاء.

وفي ضوء ذلك فإن قيد السداد للشريك المنفصل يمكن أن يكون كما يلي:

xxxxxx	من حـ/ الشريك المنفصل
xxxxxx	إلى حـ/ النقدية
	إذا تم السداد نقداً

أو قد يكون:

xxxxxx	من حـ/ الشريك المنفصل (أو الورثة)
xxxxxx	إلى حـ/ قرض المنفصل
	إذا تم الاتفاق على اعتبار المستحق بمثابة قرض

أو قد يكون:

xxxxxx	من حـ/ الشريك المنفصل
xxxxxx	إلى حـ/ أوراق دفع
	حال تحرير كمبيالات أو سندات إنذية على الشركة

أو قد يكون:

xxxxx	من -حـ/ الشريك المنفصل
xxxxx	إلى -حـ/ رأس مال باقي الشركاء
	إذا قاموا بالسداد من أموالهم الخاصة

و قد يكون:

xxxxx	من -حـ/ الشريك المنفصل
xxxxx	إلى -حـ/ رأس مال للشريك
	إذا قام أحد الشركاء بالسداد من أمواله الخاصة

وبالطبع يمكن أن يتم سداد المستحق باستخدام أكثر من وسيلة من الوسائل السابقة، ونعرض فيما لمثال تطبيقي يشمل بعض تلك الحالات السابقة:
مثال رقم (4):

" يشمل هذا المثال عدة حالات تطبيقية مختلفة لإثبات عملية انفصال شريك " صابر، ومحمد، وعزت شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي، وقد اتفق الشركاء في 31 ديسمبر 2004 على انفصال الشريك عزت من الشركة، وبلغ رصيد رأس ماله 60000 جنيه، ورصيد حسابه الجاري مدين بمبلغ 10000 جنيه، وقرض الشريك عزت للشركة 20000 جنيه، وبلغت أرباح العام (لم توزع بعد) 50000 جنيه، وتم إعادة تقدير الأصول والالتزامات بمناسبة انفصال الشريك عزت وترتب عليها خسارة إعادة تقدير بمبلغ 25000 جنيه.

والمطلوب:

أولاً: تحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل عزت

لتحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل نقوم بتصوير حساب الشريك المنفصل وبحيث يجعل دائن بكل ما له مثل رأس ماله وقرض الشريك عزت للشركة ونصيبه من أرباح العام $(50000 \times 1 + 5 = 10000)$ جنيه) بينما يجعل

مدينا بكل ما عليه مثل: رصيد حسابه الجاري المدين ونصيبه من خسائر إعادة التقدير ($5000 \times 1 + 5 = 5000$ جنيه) كما يلي:

حـ / الشريك المنفصل عزت

رأس مال عزت	60000	جاري مدين	10000
قرض عزت للشركة	20000	خسائر إعادة تقدير	5000
أرباح العام (حـ / التوزيع)	10000	رصيد مستحق (متم)	75000
	90000		90000

ثانياً: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الانفصال في كل حالة من الحالات المستقلة التالية:

الحالة الأولى:

إذا تم سداد مبلغ 75000 جنيه نقداً للشريك المنفصل مقابل حقوقه.

إجابة الحالة الأولى:

طالما أن المبلغ المدفوع 75000 جنيه يساوي الرصيد المستحق للمنفصل 75000 جنيه فيكون قيد الانفصال في هذه الحالة كالتالي:

75000	من حـ / الشريك المنفصل
75000	إلى حـ / النقدية

الحالة الثانية:

إذا تم سداد مبلغ 65000 جنيه نقداً للشريك المنفصل مقابل حقوقه.

إجابة الحالة الثانية :

طالما أن المبلغ المدفوع 65000 جنيه أقل من الرصيد المستحق للشريك المنفصل 75000 جنيه ، فيعتبر الفرق 10000 جنيه بمثابة مكافأة لباقي الشركاء بالشركة، وتؤدي هذه المكافأة إلى زيادة رأس مالهم بنسب توزيع

الأرباح والخسائر السائدة فيما بينهم قبل الانفصال مباشرة (2 : 2) أي بالتساوي ولكل منهما 5000 جنيه، ويكون قيد الانفصال في هذه الحالة كالتالي.

75000	من حـ/ الشريك المنفصل
	إلى مذكورين
65000	حـ/ النقدية
10000	حـ/ رأس مال باقي الشركاء (النسب)
	5000 حـ/ رأس مال الشريك صابر
	5000 حـ/ رأس مال الشريك محمد

الحالة الثالثة:

إذا تم سداد مبلغ 100000 جنيه نقدا للشريك المنفصل مقابل حقوقه.

إجابة الحالة الثالثة :

طالما أن المبلغ المدفوع 100000 جنيه أكبر من الرصيد المستحق للشريك المنفصل 75000 جنيه، فيعتبر الفرق 25000 جنيه بمثابة مكافأة للشريك المنفصل، وتخفض من رأس مال باقي الشركاء، ويفضل إجراء قيد الانفصال في هذه الحالة على مرحلتين كالتالي:

في المرحلة الأولى يتم تخفيض رأس مال باقي الشركاء وتعليق الرصيد المستحق للمنفصل كما يلي:

25000	من حـ/ رأس مال باقي الشركاء
	12500 حـ/ رأس مال للشريك صابر
	12500 حـ/ رأس مال للشريك محمد
25000	إلى حـ/ الشريك المنفصل

في المرحلة الثانية يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

100000	من حـ/ الشريك المنفصل
100000	إلى حـ/ النقدية

الحالة الرابعة:

إذا تم سداد مبلغ 100000 جنيه نقدا للشريك المنفصل مقابل حقوقه، واتفق الشريكين صابر ومحمد علي تسجيل شهرة محل في حدود نصيب المنفصل عزت فقط.

إجابة الحالة الرابعة:

طالما أن المبلغ المدفوع 100000 جنيه أكبر من الرصيد المستحق للشريك المنفصل 75000 جنيه، ونص اتفاق الشركاء علي إثبات الفرق كشهرة محل فإنها تسجل في هذه الحالة بمقدار نصيب المنفصل في الشهرة ويفضل إجراء الت قيد أيضا في هذه الحالة علي مرحلتين كالتالي:

في المرحلة الأولى يتم إثبات الشهرة بمقدار نصيب المنفصل فيها فقط وتعليه الرصيد المستحق للمنفصل بها كما يلي:

25000	من حـ/ شهرة المحل
25000	إلى حـ/ الشريك المنفصل

وفي المرحلة الثانية يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليته كما يلي:

100000	من حـ/ الشريك المنفصل
100000	إلى حـ/ النقدية

الحالة الخامسة:

إذا تم سداد مبلغ 100000 جنيه نقدا للشريك المنفصل مقابل حقوقه، واتفق الشريكين صابر ومحمد علي تسجيل شهرة محل بالكامل.

إجابة الحالة الخامسة:

طالما أن المبلغ المدفوع 100000 جنيه أكبر من الرصيد المستحق للشريك المنفصل 75000 جنيه، ونص اتفاق الشركاء علي إثبات شهرة المحل بالكامل فإنها تحسب في هذه الحالة بمقدار نصيب المنفصل في الشهرة مضروباً في مقلوب نسبته.

ويفضل إجراء القيد أيضاً في هذه الحالة علي مرحلتين كالتالي:

في المرحلة الأولى:

يتم إثبات الشهرة بالكامل وتعليق كل من رأس مال الشركاء الباقيين والرصيد المستحق للشريك المنفصل وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة بين كافة الشركاء قبل الانفصال مباشرة.

ونلاحظ أنه يتم احتساب الشهرة بالكامل كما يلي:

نصيب المنفصل في الشهرة

$$\begin{aligned} &= \text{المبلغ المدفوع} - \text{الرصيد المستحق في حالة عدم إثبات الشهرة} \\ &= 100000 - 75000 = 25000 \text{ جنيه.} \end{aligned}$$

$$\text{الشهرة بالكامل} = \text{نصيب المنفصل من الشهرة} \times \text{مقلوب نسبته}$$

$$= 25000 \times (1 \div 5) = 125000 \text{ جنيه.}$$

يخص كل شريك من الشريكين صابر ومحمد منها مبلغ 50000 جنيه (2÷5)

بينما يخص المنفصل عزت منها مبلغ 25000 جنيه بالطبع (1÷5).

ويتم تسجيل شهرة المحل في هذه الحالة كما يلي:

125000	من حـ/ شهرة المحل
	إلى مذكورين
25000	حـ/ الشريك المنفصل
50000	حـ/ رأس مال الشريك صابر
50000	حـ/ رأس مال الشريك محمد

في المرحلة الثانية

يتم سداد الرصيد المستحق للمنفصل بعد تعليقه كما يلي:

100000	من حـ/ الشريك المنفصل
100000	إلى حـ/ للتقنية

مثال رقم (5):

نور ومحمد وعلاء شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي، وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 2004 علي النحو التالي:

500000		<u>أولاً: الأصول والحسابات المدينة</u>
	140000	عقارات
		آلات ومعدات 80000
	50000	- مجمع إهلاك (30000)
	90000	مخزون
		علاء 120000
	110000	- مخصص ديون (10000)
	90000	نقدية
	20000	قرض الشريك علاء
		إجمالي الأصول
		<u>ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>
	100000	رأس مال الشريك نور
	80000	رأس مال الشريك محمد
	60000	رأس مال الشريك علاء
	60000	جاري الشريك نور
	40000	قرض الشريك محمد
	10000	جاري الشريك علاء
	25000	احتياطيات وأرباح محتجزة
	125000	اللتزامات متنوعة
500000		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وفي ذلك التاريخ وافق الشركاء علي إنفصال الشريك علاء. كما اتفقوا

علي الآتي:

• إعادة تقدير الأصول لتتفق مع قيمتها السوقية العادلة وبحيث تكون قيمة العقارات 240000 جنيه، والآلات والمعدات 40000 جنيه، والمخزون 85000 جنيه.

• إعدام دين بمبلغ 5000 جنيه وزيادة المخصص الحالي للديون المشكوك فيها بمبلغ 5000 جنيه.

• سداد مبلغ 80000 جنيه للشريك المنفصل علاء سداداً لحقوقه بالشركة.

• تسجيل شهرة المحل التي ينطوي عليها الاتفاق السابق بالكامل.

المطلوب:

1. تصوير حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير.
2. تصوير حـ/ الشريك المنفصل علاء.
3. تصوير حـ/ رأس مال الشريكين الباقيين نور ومحمد وتسوية أوضاعهما بالشركة.
4. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق السابق.
5. إعداد قائمة المركز المالي الجديدة للشركة.

إجابة مثال رقم (5):

أولاً: تصوير حساب إعادة التقدير

نلاحظ أن القيمة السوقية العادلة للعقارات 240000 جنيه بينما قيمتها الدفترية 140000 جنيه وبالتالي الفرق 100000 جنيه يمثل زياداً في قيمة الأصول ويعتبر ربح. كما أن القيمة السوقية العادلة للآلات والمعدات 40000 جنيه بينما صافي قيمتها الدفترية 50000 جنيه وبالتالي الفرق 10000 جنيه يمثل نقص في قيمة الأصول ويعتبر خسارة. وبالمثل القيمة السوقية العادلة للمخزون 85000 جنيه بينما قيمته الدفترية 90000 جنيه وبالتالي الفرق 5000

جنيه يمثل نقص في قيمة الأصول ويعتبر خسارة. وفي نفس الوقت يعتبر إعدام دين بمبلغ 5000 جنيه بمثابة نقص في قيمة الأصول وبالتالي خسارة. كما زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ 5000 جنيه تعتبر خسارة أيضا. وفي ضوء ذلك ومع تسجيل الأرباح في الجانب الدائن والخسائر في الجانب المدين يمكن تصوير ح/أ.خ إعادة التقدير كما يلي:

ح/أ.خ إعادة التقدير

10000	إلى ح/آلات ومعدات	10000
	إلى ح/مخزون	5000
	إلى ح/عملاء	5000
	مخصص ديون مشكوك فيها	5000
	إلى مذكورين (5:3:2)	75000
	37500 رأس مال نور	
	22500 رأس مال محمد	
	15000 الشريك المنفصل	
<u>100000</u>		<u>100000</u>

ويمكن إجراء قيود اليومية الخاصة بحساب أرباح وخسائر إعادة التقدير في هذه الحالة على النحو التالي:

25000	من حـ/أ.خ إعادة التقدير
	إلى منكورين
10000	حـ/آلات ومعدات
5000	حـ/مخزون
5000	حـ/عملاء
5000	حـ/مخصص ديون مشكوك فيها
	قيد إثبات خسائر عملية إعادة التقدير (25000)
100000	من حـ/للعقارات
100000	إلى حـ/أ.خ إعادة التقدير
	قيد إثبات أرباح عملية إعادة التقدير (100000)
75000	من حـ/أ.خ إعادة التقدير
	إلى منكورين (2:3:5)
37500	حـ/رأس مال نور
22500	حـ/رأس مال محمد
15000	حـ/الشريك المنفصل علام
	قيد إثبات توزيع نتيجة عملية إعادة التقدير (75000) بالنسب المتفق عليها

ثانياً: تصوير حساب الشريك المنفصل علام

يتم تصوير حـ/ الشريك المنفصل لتحديد الرصيد المستحق له تمهيداً لسدادته، وبالتالي فهو يعتبر حساب شخصي يجعل دائن بما للشريك المنفصل ويجعل مدين بما عليه، ويظهر علي النحو التالي:

حـ/ الشريك المنفصل علاء

20000	إلى حـ/ قرض الشريك	60000	من حـ/ رأس مال الشريك
		10000	من حـ/ جاري الشريك
		15000	من حـ/ إعادة للتقدير (نصيبه)
70000	الرصيد المستحق للمنفصل	5000	من حـ/ الاحتياطي (نصيبه)
<u>90000</u>		<u>90000</u>	
		70000	الرصيد المستحق للمنفصل
80000	إلى حـ/ التقدير (المسد له)	10000	من حـ/ شهرة المحل (نصيبه)
<u>80000</u>		<u>80000</u>	

ونلاحظ أن حـ/ الشريك المنفصل جعل دائنا بكل ما له، وفي هذه الحالة نجد أنه يشمل العناصر التالية:

رأس مال الشريك المنفصل 60000 جنيه.

رصيد حسابه الجاري الدائن 10000 جنيه.

نصيبه من أرباح إعادة التقدير = $75000 \times (10 \div 2) = 15000$ جنيه.

نصيبه من الاحتياطيات والأرباح المحتجزة = $25000 \times (10 + 2) = 5000$ جنيه.

كما أن حـ/ الشريك المنفصل جعل مدينا بما عليه ممثلاً في قرض الشريك 20000 جنيه.

ويمثل الفرق بين مجموع ما له 90000 جنيه وما عليه 20000 جنيه

الرصيد المستحق للشريك المنفصل ويبلغ 70000 جنيه في هذه الحالة.

وطالما نص اتفاق الشركاء علي سداد مبلغ 80000 جنيه للشريك

المنفصل علاء سداداً لحقوقه بالشركة مع تسجيل شهرة المحل التي ينطوي

عليها هذا الاتفاق بالكامل. فإن الفرق بين المبلغ المدفوع 80000 جنيه

والرصيد المستحق 70000 جنيه يمثل نصيب المنفصل في شهرة المحل،

وبالتالي تكون قيمة الشهرة بالكامل = نصيبه \times مقلوب نسبته = $10000 \times (2 \div 10) = 50000$ جنيه.

ويمكن إجراء قيود اليومية الخاصة بما تم ترحيله إلي حساب الشريك المنفصل كما يلي:

20000	من حـ/ الشريك المنفصل
20000	إلي حـ/ قرض الشريك المنفصل
قيد إقفال القرض المدين الشريك المنفصل	
60000	من حـ/ رأس مال الشريك المنفصل
60000	إلي حـ/ الشريك المنفصل
قيد إقفال رأس مال الشريك المنفصل	
10000	من حـ/ جاري الشريك المنفصل
10000	إلي حـ/ الشريك المنفصل
قيد إقفال الجاري الدائن الشريك المنفصل	
25000	من حـ/ الاحتياطي والأرباح المحتجزة
	إلي مذكورين (2:3:5)
12500	حـ/ رأس مال نور
7500	حـ/ رأس مال محمد
5000	حـ/ الشريك المنفصل علاء
قيد إثبات توزيع الاحتياطي والأرباح المحتجزة	

50000	من حـ/ شهرة المحل
	إلى مذكورين (5:3:2)
25000	حـ/ رأس مال نور
15000	حـ/ رأس مال محمد
10000	حـ/ الشريك المنفصل عـ
قيد إثبات شهرة المحل بالكامل وتوزيعها بالنسب المتفق عليها	
80000	من حـ/ الشريك المنفصل علاء
80000	إلى حـ/ النقدية
قيد إثبات سداد المبلغ المتفق عليه نقدا للشريك المنفصل	

ثالثاً: تصوير حساب رأس مال الشركاء

يتم تصوير حـ/ رأس مال الشركاء وتحويل وإقفال الحسابات الشخصية ونتيجة إعادة التقدير وتوزيع الاحتياطات والأرباح المحتجزة وناتج تسجيل شهرة المحل، ويظهر علي النحو التالي:

حـ/ رأس مال الشركاء

بيان	نور	محمد	بيان	نور	محمد
رصيد قبل الانفصال	100000	80000	-		
جاري دائن	60000	-			
قرض دائن	-	40000			
إعادة التقدير	37500	22500			
احتياطي	12500	7500	رصيد بعد	235000	165000
شهرة المحل	25000	15000	الانفصال (م.ع)		
	<u>235000</u>	<u>165000</u>		<u>235000</u>	<u>165000</u>

ونلاحظ أن حـ/ رأس مال كل شريك جعل دائما بكل ما له سواء جاري دائن أو قرض دائن أو نصيبه من أرباح إعادة التقدير أو نصيبه من الاحتياطات والأرباح المحتجزة أو نصيبه من شهرة المخل.

رابعا: إعداد قائمة المركز المالي الجديد للشركة

وبناء على ما سبق تظهر قائمة المركز المالي للشركة بعد انفصال

الشريك علاء وبعد تنفيذ الاتفاق على النحو التالي:

	أولا: الأصول
240000	عقارات
40000	آلات ومعدات
85000	مخزون
	عملاء 115000
100000	- مخصص ديون (15000)
10000	نقدية
50000	شهرة محل
<u>525000</u>	إجمالي الأصول
	ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية
235000	رأس مال الشريك نور
165000	رأس مال الشريك محمد
125000	الالتزامات متوقعة
<u>525000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ونلاحظ في هذه الحالة ما يلي:

- ظهرت الأصول بالقيم السوقية المادلة المتفق عليها للعقارات 240000 جنيه، وللآلات والمعدات 40000 جنيه، وللمخزون 85000 جنيه.

- ظهر رصيد العملاء بعد خصم الديون المعدومة (5000-120000) كما ظهر مخصص الديون المشكوك فيها بقيمته الجديدة (5000+10000).
- ظهر رصيد النقدية بمبلغ 10000 تمثل باقي النقدية المتاحة بعد سداد المبلغ المتفق عليه للمنفصل (90000 - 80000).
- ظهر رصيد شهرة المحل بالكامل وقدره 50000 جنيه.
- ظهر رصيد أس مال الشركاء بقيمته الجديدة.

حالة وفاة أحد الشركاء

تعتبر حالة خاصة من حالات انفصال الشريك، وينبغي في هذه الحالة أن يبدأ المحاسب بتحديد حقوق ورثة الشريك المتوفى في تاريخ الوفاة (الرصيد المستحق للورثة) حيث يمكن تحديد حقوق الورثة بنفس طريقة تحديد حقوق الشريك المنفصل، ويفضل في هذه الحالة تصوير حساب ورثة الشريك المتوفى علي النحو الموضح في حالة انفصال شريك.

وبعد تحديد الرصيد المستحق لورثة الشريك المتوفى نقارن بين المبلغ المدفوع للورثة وبين هذا الرصيد المستحق. ونميز في هذه الحالة بين ثلاث مواقف أساسية علي نفس الوضع الموضح من قبل مع مراعاة استخدام حساب ورثة الشريك المتوفى بدلا من حساب الشريك المنفصل.

مثال رقم (6):

أسامه وهاني وأمير شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بالتساوي، وقد توفي الشريك أسامه حيث تم تسوية وتحديد حقوق كل شريك منهم في ذلك التاريخ وكانت 80000 جنيه، 120000 جنيه، 100000 جنيه علي التوالي ، وقام كل من الشريكين الباقين هاني وأمير بشراء حصة الشريك المتوفى من الورثة مناصفة بينهما مقابل سداد مبلغ 62500 جنيه من كل منهما للورثة مقابل تنازل الورثة عن حقوقهم في الشركة.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية الملائمة في الحالات الثلاث التالية:

1. عدم تسجيل شهرة محل.
2. تسجيل الشهرة في حدود نصيب المتوفي منها.
3. تسجيل الشهرة بالكامل.

إجابة مثال رقم (6):

الحالة الأولى:

طالما أن المبلغ المدفوع 125000 جنيه (2×62500) أكبر من الرصيد المستحق للورثة 80000 جنيه، فيعتبر الفرق 45000 جنيه بمثابة مكافأة للورثة، ولأن السداد للورثة يتم من أموالهم الخاصة مع عدم تسجيل شهرة محل فيتم إجراء قيد تنازل من الورثة لباقي الشركاء بالقيمة الدفترية لحقوق الشريك المتوفي كما يلي:

80000	من -/ ورثة الشريك المتوفي
80000	إلى منكرين
40000	-/ رأس مال الشريك هاني
40000	-/ رأس مال الشريك أمير

الحالة الثانية:

طالما أن المبلغ المدفوع 125000 جنيه (2×62500) أكبر من الرصيد المستحق الورثة 80000 جنيه ، ونص اتفاق الشركاء علي إثبات الفرق كشهرة محل تسجل بمقدار نصيب المتوفي فيها فيفضل إجراء القيد في هذه الحالة علي مرحلتين كالتالي:

في المرحلة الأولى يتم إثبات الشهرة بمقدار نصيب المتوفي فيها فقط وتعليق الرصيد المستحق للورثة بها كما يلي:

45000	من حـ/ شهرة المحل
45000	إلى حـ/ ورثة الشريك المتوفي

وفي المرحلة الثانية يتم سداد الرصيد المستحق للورثة بعد تعليته من أموال الشركاء الباقين كما يلي:

125000	من حـ/ ورثة الشريك المتوفي
125000	إلى مذكورين
62500	حـ/ رأس مال الشريك هاني
62500	حـ/ رأس مال الشريك أمير

الحالة الثالثة:

طالما أن المبلغ المدفوع 125000 جنيه (2×62500) أكبر من الرصيد المستحق للورثة 80000 جنيه، ونص اتفاق لشركاء علي إثبات شهرة المحل بالكامل فإنها تحسب في هذه الحالة بمقدار نصيب المتوفي في الشهرة مضروباً في مقلوب نسبته.

ويفضل إجراء القيد أيضاً في هذه الحالة علي مرحلتين كالتالي:
في المرحلة الأولى يتم إثبات الشهرة بالكامل وتعلية رأس مال الشركاء الباقين وكذلك تعلية الرصيد المستحق للورثة وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر السائدة قبل الانفصال مباشرة (بالتساوي).

ونلاحظ أنه يتم احتساب الشهرة بالكامل كما يلي:
نصيب المنفصل في الشهرة = المبلغ المدفوع - الرصيد للمستحق في حالة عدم إثبات الشهرة = 125000 - 80000 = 45000 جنيه.

الشهرة بالكامل = نصيب المنفصل من الشهرة × مقلوب نسبته = 45000 × (1÷3) = 135000 جنيه.

يخص كل شريك من الشركاء الباقيين هاني وأمير منها مبلغ 45000 جنيه (1+3) كما يخص ورثة المتوفي منها مبلغ 45000 جنيه أيضا. ويتم تسجيل شهرة المحل في هذه الحالة كما يلي:

135000	من حـ/ شهرة المحل
	إلى منكورين
45000	حـ/ ورثة الشريك المتوفي
45000	حـ/ رأس مال الشريك هاني
45000	حـ/ رأس مال الشريك أمير

وفي المرحلة الثانية يتم سداد الرصيد المستحق للورثة بعد تعليته من أموال الشركاء الباقيين كما يلي:

125000	من حـ/ ورثة الشريك المتوفي
125000	إلى منكورين
62500	حـ/ رأس مال الشريك هاني
62500	حـ/ رأس مال الشريك أمير

حالة الانفصال والانضمام معا

يبدأ المحاسب أيضا في هذه الحالة بتحديد حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال بنفس الطريقة السابقة، ويفضل تبصوير حساب الشريك المنفصل على النحو للموضح من قبل.

وبعد تحديد الرصيد المستحق للمنفصل نقارن بين المبلغ المدفوع له وبين هذا الرصيد المستحق. ونميز في هذه الحالة بين ثلاثة مواقف أساسية وفقا للسياق الموضح من قبل على أن يقوم الشريك الجديد المنضم بسداد هذا المبلغ المتفق عليه من أمواله الخاصة خارج الدفاتر وبصفة شخصية للشريك المنفصل

ليحل محله في الشركة القائمة، ويكون قيد السداد الرئيسي في هذه الحالة- قيد التنازل- علي النحو التالي:

من حساب/الشريك المنفصل	xxx
إلى حساب/ رأس مال الشريك المنضم ...	xxx
قيد إثبات تنازل الشريك المنفصل عن حقوقه إلى الشريك المنضم	

وفي ضوء ذلك يترتب على قيام أحد الشركاء الحاليين ببيع كل حصته في الشركة إلى شريك جديد تماماً- يود أن يحل محل الشريك البائع حصته- وجود حالة خاصة تتمثل في حالة انفصال لشريك حالي مصحوبة بإلزام شريك جديد ويتم ذلك في نفس الوقت.

ونظراً لأن عملية الإحلال هذه عادة ما يتم تسجيلها عن طريق تحويل رصيد رأس مال الشريك المنفصل إلى حساب رأس مال الشريك الجديد، فإن مقابل عملية الإنضمام لا يتم تسجيلها على الإطلاق كما إتبعنا في حالة بيع حصته إلى شريك حالي.

ويترتب على عملية إحلال شريك جديد محل شريك آخر قديم (إنضمام وإنفصال معاً) إحدى الحالات الآتية:

- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل دون أية تغيير لصالح الشريك المنضم.
- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل لصالح الشريك المنضم بعد تخفيضه ويعتبر الفرق مكافأة للشركاء القدامى الباقين بالشركة علي أن توزع تلك المكافأة بينهم بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة من قبل.

- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل لصالح الشريك المنضم بعد زيادته، ويعتبر الفرق مكافأة للشريك المنضم يتحملها الشركاء القدامى بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة من قبل.
- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل للشريك المنضم بعد تسجيل شهرة للقدامى توزع بينهم بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة من قبل.
- أن يتم تحويل رصيد حساب الشريك المنفصل للشريك المنضم بعد تسجيل شهرة للمنضم فقط.

ونناقش من خلال المثال التالي كيفية إجراء المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات السابقة.

مثال رقم (7):

محمد وعادل وسامح شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 1 : 1 علي التوالي، وقد وافق الشركاء على انفصال الشريك عادل عن شركتهم. واتفقوا في نفس الوقت مع الشريك الجديد شريف أن يقوم بشراء حصة للشريك عادل.

فإذا علمت أن إجمالي رأس مال (حقوق) الشركاء الثلاثة قبل انفصال عادل عن الشركة يبلغ 1000000 جنيه، ومقسم بين الشركاء الثلاثة على أساس 450000 جنيه للشريك محمد، 250000 جنيه للشريك عادل، 300000 جنيه للشريك سامح علي التوالي.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية الملائمة في كل حالة من الحالات التالية:

1. وافق الشريك عادل على بيع حصته للشريك الجديد شريف مقابل 280000 جنيه نقدًا ووافق الشركاء على تحويل رصيد رأس مال (حقوق) عادل بالكامل إلى الشريك شريف.

2. كالحالة السابقة إلا أن الشركاء إتفقوا على أن يكون رأس مال شريف 220000 جنيه فقط.

3. كالحالة السابقة إلا أن الشركاء إتفقوا على أن يكون رأس مال الشريك الجديد شريف 295000 جنيه.

4. كالحالة السابقة إلا أن الشركاء إتفقوا على أن يقوم الشريك الجديد شريف بسداد مبلغ 270000 جنيه للشريك عادل مقابل تنازله عن حصته في رأس المال مع احتساب وتسجيل الشهرة بناءً على هذا المبلغ المدفوع.

5. كالحالة السابقة إلا أن الشركاء قرروا شهرة محل للشريك الجديد (شريف) وقد تم تقديرها بمبلغ 60000 جنيه.

إجابة مثال رقم(7):

الحالة الأولى:

في هذه الحالة يتم تحويل رصيد حساب رأس مال الشريك المنفصل على حساب جديد وهو حساب رأس مال الشريك المنضم مع تبادل مقابل التنازل عن الحصة من قبل المنفصل خارج حدود الشركة.

ونظراً لأن الشركاء إتفقوا على تحويل رصيد رأس مال عادل بالكامل دون نقص أو زيادة فهذا يعنى أن اللقيد اليومية المطلوب إجراءه في هذه الحالة يمكن إعداده علي النحو التالي:

250000	من حـ/ الشريك المنفصل عادل
250000	إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم شريف
قيد إثبات تنازل الشريك المنفصل عن حقوقه إلى الشريك المنضم	

ويترتب على ذلك بقاء رأس مال الشركة كما هو دون تغيير، وكذلك يلاحظ أن المبلغ المدفوع من شريف لعادل لم يؤخذ في الحسبان عند إجراء القيد السابق.

الحالة الثانية:

في هذه الحالة يتفق الشركاء القدامى على تحويل جزء من حساب رأس مال الشريك المنفصل إلى أرصدهم والباقي يحول لحساب رأس مال الشريك الجديد. ويتم اعتبار الفرق 30000 جنيهه (250000 - 220000) بمثابة مكافأة للشركاء الباقين (محمد وسامح) توزع بينهما بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما (2 : 1)، وبالتالي يكون القيد على النحو التالي:

250000	من حـ/ رأس مال الشريك عادل
	إلى مذكورين
20000	حـ/ رأس مال الشريك محمد
10000	حـ/ رأس مال الشريك سامح
220000	حـ/ رأس مال الشريك شريف

الحالة الثالثة:

في هذه الحالة يجعل حساب رأس مال الشريك الجديد دائماً بمبلغ يزيد عن رصيد حساب رأس مال الشريك المنفصل ويمول الفرق من أرصدة حسابات الشركاء الباقين أي أنها مكافأة للشريك الجديد.

وبمعنى هذا أن هناك مكافأة قدرها 45000 جنيهه (295000 - 250000) من القدامى للشريك الجديد. ويكون قيد الانضمام الواجب إجراءه بذلك على النحو التالي:

من مذكورين	
30000	حـ/ رأس مال الشريك محمد
250000	حـ/ رأس مال الشريك عادل
15000	حـ/ رأس مال الشريك سامح
295000	إلى حـ/ رأس مال الشريك شريف

الحالة الرابعة:

فى هذه الحالة نجد أن هناك فرق قدره 20000 جنيهه بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لحصة الشريك المنفصل عادل وبالتالي يكون هذا الفرق هو بمثابة نصيب الشريك المنفصل فى الشهرة (وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر).

وبالتالى يكون إجمالى الشهرة = $20000 \times (1+4) = 80000$ جنيهه ويتم إجراء قيد تسجيل الشهرة على النحو التالي:

80000 من حـ/ شهرة المحل	
إلى مذكورين	
40000	حـ/ رأس مال الشريك محمد
20000	حـ/ رأس مال الشريك عادل
20000	حـ/ رأس مال الشريك سامح

وبالتالى يصبح رأس مال الشريك المنفصل (عادل) قبل الانفصال 270000 جنيهه ويتم إجراء قيد الانضمام بذلك على النحو التالي:

من حـ/الشريك المنفصل عادل	270000
إلى حـ/ رأس مال الشريك المنضم شريف	270000
قيد إثبات تنازل الشريك المنفصل عن حقوقه إلى الشريك المنضم	

الحالة الخامسة:

في هذه الحالة اتفق الشركاء علي تسجيل شهرة محل للشريك المنضم وتم تقديرها بمبلغ 60000 جنيه وفي ضوء ذلك تكون حصة الشريك المنضم في الشركة تعادل حصة المنفصل + الشهرة المسجلة للمنضم = 250000 + 60000 = 310000 جنيه. ويتم إجراء قيد الإلتصام في هذه الحالة علي النحو التالي:

من مذكورين	
حـ/ شهرة المحل	60000
حـ/ رأس مال الشريك عادل	250000
إلى حـ/ رأس مال الشريك شريف	310000

تطبيقات الفصل الرابع

التطبيق الأول:

في أول يناير 2008 أُنقِص "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن علي قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 600000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 1:2:3 علي التوالي رغم أنهم يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي.

والمطلوب: استخدام المعلومات السابقة في الإجابة علي النقاط التالية:

1. إذا قام الشريك نادر بسداد 150000 جنيه نقدا في بنك الشركة مقابل 20% من رأس المال والأرباح. فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها في هذه الحالة.

2. إذا قام الشريك نادر بسداد 150000 جنيه للشركاء مقابل 20% من رأس المال والأرباح مع إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الاتفاق. فما هي قيود اليومية الواجب إجرائها في هذه الحالة.

التطبيق الثاني:

في أول يناير 2009 أُنقِص "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن علي قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 300000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 2 : 3 : 5 علي التوالي رغم أنهم يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي فإذا قام الشريك نادر بسداد 54000 جنيه للشركاء مقابل 20% من رأس المال والأرباح.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية الواجبة في هذه الحالة.

التطبيق الثالث:

في نهاية ديسمبر 2009 أُنقِص "تور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن على انفصال الشريك نور من الشركة، وقد بلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 500000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 5:2:3 على التوالي و يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي.

فإذا علمت أن خسائر العام بلغت 120000 جنيه، وأنه تم إعادة تقدير الأصول بربح قدرة 90000 جنيه، وأن الرصيد الجاري للمدين للشريك نور يبلغ 50000 جنيه، وأن الشركاء قد اتفقوا على سداد مبلغ قدرة 83000 جنيه نقداً مع اعتبار الفرق مكافأة.

المطلوب:

1. تصوير حساب الشريك المنفصل.
2. إجراء قيود اليومية اللازمة في هذه الحالة.

التطبيق الرابع:

كمال ولؤى ومحسن شركاء منذ عدة سنوات في شركة تضامن ويبلغ رأس مال الشركاء الثلاثة 240000 جنيه، 480000 جنيه، 840000 جنيه وكانت نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم في 30 / 12 / 2008 هي 1 : 3 : 6 على التوالي.

في ضوء البيانات السابقة مطلوب الإجابة عن كل حالة من الحالات التالية:

الحالة الأولى:

وافق الشركاء في 1/1/2009 على إنضمام الشريك (نادر) إلى الشركة عن طريق قيامه بتقديم 100000 جنيه نقداً وجهاز حاسب آلي قيمته السوقية العادلة 6000 جنيه للشركة. وقد إتفق الشركاء على أن يحصل الشريك نادر على

20% من أرباح الشركة مع بقاء نسب توزيع الأرباح والخسائر كما هي بين الشركاء القدامى.

المطلوب: إعداد قيود اليومية اللازمة في كل حالة من الحالات المستقلة التالية:

1. يحصل الشريك نادر على حصة قدرها 9% من رأسمال الشركة.
2. يحصل الشريك نادر على حصة قدرها 23% من رأسمال الشركة.
3. أن ما يدفعه الشريك نادر للشركة يمثل مقياس صحيح لحصة في رأسمال الشركة قدرها 12.5 % وأن الشريك نادر سيحصل فعلاً على تلك الحصة من رأس المال.
4. أن الشريك نادر قد قدم للشركة شهرة محل قدرها 7000 جنيه.

الحالة الثانية:

بافتراض أن الشريك نادر سوف ينضم للشركة عن طريق شراء حصة قدرها ربع رأس المال من الشركاء مباشرة. وقد إتفق الشركاء القدامى على بيع حصص من رؤوس أموالهم وفقاً لنسبة 1 : 2 : 4 على التوالي.

المطلوب: إعداد قيود اليومية في كل حالة من الحالات المستقلة التالية:

1. يقوم الشريك نادر بسداد مبلغ قدره 24500 جنيه للشركاء.
2. إتفق الشركاء على إعادة تقييم الشركة بناءً على أن ما يدفعه نادر (24500) يمثل القيمة السوقية لربع رأس المال. كما إتفق الشركاء على أن القيمة النفطية للأصول الملموسة تساوى قيمتها السوقية.
3. إتفق الشركاء على اعتبار أن الشريك نادر قدم شهرة محل للشركة تقدر بمبلغ 10000 جنيه.

الحالة الثالثة:

اتفق الشركاء على قبول انفصال الشريك كمال عن الشركة مع قيسام الشركة بشراء حصة هذا الشريك.

المطلوب: تسجيل قيود اليومية اللازمة في كل حالة من الحالات التالية:

1- سوف يقبل الشريك المنفصل كمال مقابل انفصاله وفقاً لكل حالة من الحالات الآتية:

أ - 12000 نقداً.

ب - 5000 نقداً وورقة دفع (على الشركة) بمبلغ 16000 جنيه

ج - 9000 نقداً .

د - 21000 نقداً مع تسجيل شهرة محل في حدود نصيب كمال فقط

هـ - 15000 نقداً مع إعادة تقييم الشركة ككل .

2 - بافتراض أن الشريكين لوى ومحسن يقومان بشراء حصة كمال في الشركة مقابل 15000 جنيه. وسوف يكون نصيب لوى من حصة كمال الثلث أما محسن فيحصل على ثلثي حصة كمال. قم بتسجيل هذه العملية بكافة الطرق الممكنة.

التطبيق الخامس:

وليد وعبد الرحمن وعبد الله شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي، اتفقوا على انفصال الشريك عبد الله حيث بلغ رصيد رأس مال الشريك المنفصل عبد الله 600000 جنيه وحسابه الجاري لدينا بمبلغ 100000 جنيه، وكان قد قدم قرضاً للشركة بمبلغ 200000 جنيه، وأن الشركة قد حققت أرباح عن العام (لم توزع بعد) 500000 جنيه، وتم إعادة تقدير

الأراضي بمناسبة الانفصال واتضح أن قيمتها السوقية العادلة تقل عن قيمتها الدفترية بمبلغ 25000 جنيه.

المطلوب:

1. تحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل.

2. اثبات سداد مبلغ 250000 جنيه نقداً وتحرير 4 كمبيالات متساوية

القيمة كل منها بمبلغ 100000 جنيه للشريك المنفصل سداداً لحقوقه.

التطبيق السادس:

اتفق "تور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن على قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 1200000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 1:2:3 على التوالي رغم أنهم يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 6 : 3 : 1 على التوالي.

فإذا قام الشريك نادر بسداد 400000 جنيه نقداً في بنك الشركة مقابل 30% من رأس المال والأرباح.

المطلوب: إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات إنضمام الشريك نادر.

التطبيق السابع:

متولي، وعبد الغفور، وعبد الرحمن، وصالح شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر ورأس المال بينهم بالتساوي، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة على النحو التالي:

<u>أولاً: الأصول والحسابات المدينة</u>		
	90000	عقارات
	30000	أثاث
	140000	أجهزة ومعدات
	80000	سيارات
	30000	عملاء
	100000	نقدية
	30000	جاري الشريك صالح
500000		إجمالي الأصول
<u>ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية والحسابات الدائنة</u>		
	80000	رأس مال الشريك متولي
	80000	رأس مال الشريك عبد الغفور
	80000	رأس مال الشريك عبد الرحمن
	80000	رأس مال الشريك صالح
	45000	قرض الشريك صالح
	130000	موردين وأوراق دفع
	5000	مصاريف مستحقة
500000		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد اتفق الشركاء في ذلك التاريخ على انفصال الشريك صالح بحيث يحصل علي مبلغ 80000 جنيه نقداً سداد لحقوقه، وذلك بعد إعادة تقدير الأصول وفقاً لقيمتها السوقية العادلة علي النحو التالي:

العقارات بمبلغ 140000 جنيه، والأثاث بمبلغ 23000 جنيه، والأجهزة والمعدات بمبلغ 120000 جنيه، والسيارات بمبلغ 120000 جنيه، كما تقرر إعدام دين علي أحد العملاء بمبلغ 3000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حـ/ إعادة التقدير.
2. تصوير حـ/ الشريك المنفصل.
3. إجراء قيد سداد المستحق للمنفصل.
4. إعداد المركز المالي للشركة بعد الانفصال مباشرة.

التطبيق الثامن:

وليد وعبد الرحمن وعبد الله شركاء في شركة تضامن، ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي، اتفقوا على انفصال الشريك عبد الله حيث بلغ رصيد رأس ماله 180000 جنيه وحسابه الجاري المدين 30000 جنيه وقرضه للشركة 60000 جنيه، ورصيد الأرباح المحتجزة في تاريخ الانفصال 150000 جنيه.

وقد تم إعادة تقدير الأصول بمناسبة الانفصال حيث اتضح أن هناك خسائر إعادة تقدير بمبلغ 75000 جنيه.

المطلوب:

1. تحديد الرصيد المستحق للشريك المنفصل.
2. إثبات سداد مبلغ 195000 جنيه نقداً له سداداً لحقوقه.

التطبيق التاسع:

أجب على المطلوب في الحالات التالية:

أولاً: في أول يناير 2009 أُنقِ "تور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة توصية بسيطة على قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاثة في الشركة في ذلك التاريخ 350000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 2:1:2 على التوالي، وهي نفس نسب توزيع الأرباح والخسائر.

فإذا قام الشريك نادر بسداد 100000 جنيه للشركة مقابل 20% من رأس المال والأرباح.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك الجديد.
ثانيا: في أول يناير 2009 اتفق "تور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة توصية بسيطة على قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 500000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 3:3:4 علي التوالي وهي نفس نسب توزيع الأرباح والخسائر. فإذا قام الشريك نادر بسداد 200000 جنيه للشركة مقابل 30% من رأس المال والأرباح.

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك الجديد.
ثالثا: يقسم الشركاء " شحاته، وعبد الله ، ومحمد" الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد اتفقوا على انفصال الشريك شحاته حيث بلغ رأس ماله 360000 جنيه ورصيد حسابه الجاري المدين 60000 جنيه وقرضه للشركة 120000 جنيه، وقد اتضح أن رصيد حـ/ الخسائر المرحلة في تاريخ الانفصال 60000 جنيه. ووافق شحاته علي أن يحصل علي مبلغ 380000 جنيه عند الانفصال.

المطلوب: تحديد الرصيد المستحق المنفصل واثبات السداد النقدي المتفق عليه.
رابعا: في أول يناير 2009 اتفق "تور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة توصية بسيطة على قبول انضمام الشريك نادر للشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاثة في الشركة في ذلك التاريخ 450000 جنيه مقسم بينهم بالتساوي بينما نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم كانت 5 : 3 : 2 علي التوالي. فإذا قام الشريك نادر بسداد 150000 جنيه للشركة مقابل 20% من رأس المال والأرباح مع إثبات شهرة المحل التي ينطوي عليها هذا الاتفاق.
المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام الشريك الجديد.

الفصل الخامس
إنقضاء شركات الأشخاص
التصفية والاندماج

تتقاضى شركة الأشخاص بغض النظر عن كونها شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة عندما ينتهي الغرض من تكوين الشركة بإرادة وقرار واتفاق الشركاء أو عندما يتم إجبارها علي ذلك كنتيجة لحدوث أسباب تجعل من عملية استمرار الشركة بعد ذلك أمر مشكوك فيه، ويقصد بإنقضاء الشركة محاسبيا إنتفاء الشخصية المعنوية الاعتبارية الخاصة بالشركة.

ويتحقق إنقضاء الشركة إما من خلال تصفية أعمالها وبيع كافة أصولها وموجوداتها سواء دفعة واحدة أو تدريجياً. وقد يتحقق إنقضاء الشركة أيضا من خلال إندماجها في شركة أخرى وانتقال أصولها والتزاماتها-صافي أصولها- إلى تلك الشركة الأخرى المندمج فيها سواء كانت شركة أشخاص مماثلة أو كانت شركة مساهمة.

وسوف نبدأ مناقشتنا في موضوع إنقضاء الشركة بمناقشة موضوع التصفية، والتعرف علي عملية وإجراءات تصفية شركات الأشخاص سواء كانت تصفية فورية أو تدريجية علي أن نتهي الدراسة في هذا الفصل بمناقشة موضوع إندماج شركة الأشخاص سواء تم هذا الاندماج في شركات أشخاص أخرى أو تم في إحدي شركات المساهمة.

وفي ضوء ذلك فإننا نتأول خلال هذا الفصل الأسس النظرية والتطبيقات العملية المتعلقة بشكل محدد بمعالجة كل من:

• تصفية شركات الأشخاص.

• إندماج شركات الأشخاص.

وقد ذكرنا أن إنقضاء الشركة يقصد به إنتهاء الشخصية المعنوية المستقلة للشركة وتلاشيها من الوجود لأي سبب من الأسباب، وسواء تم ذلك بإرادة واتفاق الشركاء أو دون إرادتهم إذا كانت الشركة معسرة مما قد يدفع

دائني الشركة نحو إقامة دعاوي قضائية للمطالبة بحقوقهم، وقد يترتب علي ذلك أن يتم الوفاء بتلك الالتزامات والديون عن طريق إشهار إفلاس الشركة بحكم قضائي يوجب تصفية الشركة وبيع كافة ممتلكاتها وأصولها لسداد ديونها والالتزامات.

وأياً كان السبب وراء عملية للتصفية فإن الإجراءات التي ينبغي إتباعها لن تختلف كثيراً إلا أننا يجب أن نوضح في جميع الأحوال علي أنه ليس من حق أي من الشركاء أن يحصل علي أي مبالغ أو حقوق لهم لدي الشركة أو حتي أي جزء منها إلا بعد سداد كافة للالتزامات الشركة.

وفي ضوء ذلك يقصد بتصفية الشركة أن يتم تحويل كافة الأصول إلى نقدية عن طريق البيع أو التحصيل من العملاء مثلاً ثم يتبع ذلك القيام بسداد كافة للالتزامات وديون الشركة تجاه الغير، وأخيراً توزيع النقدية المتبقية إن وجدت علي الشركاء وفقاً لأرصدة حقوق كل منهم بعد إنتهاء إجراءات التصفية وسداد الالتزامات.

وتتم عملية التصفية عادة من خلال تعيين شخص مسئول عن إجراءات التصفية يسمى المصفي، وقد يتم تعيين هذا المصفي بحكم قضائي في حالة إشهار الإفلاس فيطلق عليه المصفي القضائي، وقد يتم تعيينه بالاتفاق بين الشركاء، وقد يفوض الشركاء في شركة الأشخاص أحدهم للقيام بعملية وإجراءات التصفية سواء قام بتلك الإجراءات بمقابل تعاب محددة أو بدون.

وفي جميع الأحوال ينبغي أن يكون المصفي من ذوي الخبرة في هذا المجال، وأن يتولي كل العمليات المتعلقة بتصفية الشركة وأن يبذل العناية الواجبة لتفادي الخسائر الناتجة عن التصفية بقدر الإمكان، وأن يقوم ببيع أصول وممتلكات الشركة في الوقت المناسب وبأفضل الشروط والأسعار

لتفادى تحقيق خسائر كبيرة عند البيع، ويتولى المصنف أيضاً مهمة سداد الالتزامات وأخيراً توزيع النقدية المتبقية على الشركاء وفقاً لأرصدة حقوقهم.

ويترتب على عملية وإجراءات التصفية بخلاف ما يحصل عليه المصنف من أتعاب أن يستلزم الأمر إنفاق بعض المصروفات الخاصة بالتصفية مثل مصروفات الدعاية وعمولات البيع وغيرها، وينبغي في جميع الحالات أن يبدأ المصنف بسداد كل من مصاريف التصفية وأتعاب المصنف من حصيلته بيع الأصول قبل أن يقوم باستخدام هذه الحصيلته في سداد الديون والالتزامات الأخرى بغض النظر عن أولويتها.

ويتعين على المصنف بعد ذلك أن يقوم بسداد التزامات الشركة للغير بعد قيامه ببيع الأصول وذلك وفقاً لأولويات محددة حيث يلتزم المصنف في توزيع حصيلته التصفية على الدائنين والشركاء بالقواعد القانونية المحددة لأولويات التوزيع وفقاً للقانون المصري.

وتجدر الإشارة إلى أن نقطة البداية الصحيحة والضرورية في معالجة عملية تصفية الشركات سواء كانت شركات أشخاص أو أموال إنما تتمثل في ضرورة التحقق من وجود ميزانية عمومية-قائمة مركز مالي- متوازنة في تاريخ التصفية أهم مكوناتها تتمثل في:

• في جانب الأصول نجد كل من الأصول بخلاف النقدية والنقدية.

• في جانب الخصوم نجد كل من الالتزامات وحقوق الشركاء.

ويمكن أن نعرض لها بصورة مختصرة على النحو التالي:

الميزانية العمومية في تاريخ التصفية

الالتزامات	xx	النقدية	xx
حقوق الشركاء	xx	الأصول الأخرى	xx
مجموع الجانب الدائن	xxxx	مجموع الجانب المدين	xxxx

وبعد التحقق من وجود قائمة مركز مالي متوازنة في تاريخ التصفية تبدأ إجراءات عملية التصفية ببيع مختلف أصول الشركة الأخرى- بخلاف النقدية- سواء مرة واحدة لكافة الأصول أو على دفعات كل دفعة تمثل مجموعة متماثلة من الأصول-.

وبطبيعة الحال قد يتم بيع الأصول الأخرى بربح فيضاف الربح إلى حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، وقد يتم بيع الأصول الأخرى بخسارة فيتحمل الشركاء تلك الخسائر وتخضم من حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم. وينبغي على القارئ في هذه النقطة أن يدرك:

- أن الربح النهائي الناتج من عملية التصفية يتمثل في الفرق بين ربح بيع الأصول الأخرى وبين مبلغ مصاريف التصفية وأتعاب المصفي.
- أن الخسارة النهائية الناتجة من عملية التصفية تتمثل في مجموع كل من خسائر بيع الأصول الأخرى ومبلغ مصاريف التصفية وأتعاب المصفي.
- أن ثمن بيع أي أصل يمكن تحديده بإضافة صافي القيمة الدفترية لهذا الأصل إلى الربح الناتج والمحقق من بيع نفس الأصل.
- أن ثمن بيع أي أصل يمكن تحديده بخضم الخسارة الناتجة من بيع هذا الأصل من صافي القيمة الدفترية لنفس الأصل.

- وبعد بيع كافة الأصول الأخرى للشركة في حالة التصفية الفورية يبدأ المصفي القضائي في سداد كافة الالتزامات وفقاً للترتيب التالي الذي يعكس أولويات السداد في القانون التجاري:
1. مصاريف التصفية وأتعاب المصفي.
 2. المصاريف القضائية والضررائب المستحقة.
 3. الأجور والمرتبات المستحقة للعاملين في حدود ستة شهور، وما زاد عن ذلك يضاف إلى الديون العادية، ويسري عليه ما يسري عليها.
 4. الإيجار المستحق عن عامين، وما زاد عن ذلك يضاف إلى الديون العادية، ويسري عليه ما يسري عليها.
 5. قرض برهن-بضمان- أحد الأصول، وله معالجة خاصة حيث له أولوية سداد في حدود ثمن بيع الأصل المرهون:
- فإذا تم بيع الأصل المرهون بمبلغ أكبر من أو يساوي قيمة القرض برهن وفوائده فيتم سداد كل قيمة القرض برهن وفوائده.
 - أما إذا تم بيع الأصل المرهون بمبلغ أقل من قيمة القرض برهن فيتم سداد جزء من القرض برهن في حدود ثمن بيع الأصل المرهون وباقي قيمة القرض برهن (الجزء غير المسدد) فيعتبر من الديون العادية ويضاف إليها ويسري عليه ما يسري على الديون العادية.
6. الديون العادية، وهي الديون المستحقة لدائتي الشركة دون دائتي الشركاء في شركة الأشخاص كما يمكن في هذه الحالة لدائتي الشركة الرجوع على الممتلكات الشخصية للشركاء المتضامنين لإستيفاء باقي ديونهم إذا لم تكف أموال الشركاء لذلك.

7. حقوق الشركاء، وهي تمثل ما يتبقى بعد سداد البنود السابقة، وتوزع عليهم طبقاً لرصيد كل منهم من حقوق في الشركة بعد تعديلها بأنصبتهم في أرباح وخسائر التصفية.

ولأغراض التبسيط يمكن أن نميز في بعض الحالات بين الترتيب والأولويات على النحو التالي:

(1) مصاريف التصفية وأتعاب المصفي.

(2) الديون الممتازة.

(3) الديون العادية.

(4) حقوق الشركاء.

ونود أن يدرك القارئ أن الغرض الأساسي من وضع الأولويات السابقة إنما يتمثل في حماية حقوق دائني الشركة الغريب بكافة أنواعهم-حقوق الغير في أصول وممتلكات الشركة-، وكذلك للمحافظة على حقوق الشركاء، وفي ضوء ذلك فإنه لا ينبغي علي المصفي أن يقوم بتوزيع أية مبالغ نقدية على الشركاء. كما أنه لا ينبغي علي المصفي أن يوافق علي حصول أي شريك من الشركاء علي أحد أصول الشركة قبل أن يقوم أولاً بسداد كافة الإلتزامات للغير أو أن يقوم هذا الشريك بسداد القيمة السوقية العادلة المتفق عليها لهذا الأصل نقداً.

وكذلك ينبغي علي المصفي في هذا المجال أن يأخذ في الاعتبار أي خسائر محتملة قد تحدث عند بيع أي جزء من الأصول غير المباعة خاصة عندما تستغرق إجراءات عملية للتصفية وبيع الأصول فترة زمنية طويلة نسبياً وتتوافر نقدية يمكن توزيعها بين الشركاء بعد سداد كافة الإلتزامات، وتظهر هذه الحالة عند معالجة التصفية التدريجية، وسوف نعرض لها في حينها.

وفي ضوء ذلك فإن المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتصفية تدور أساساً حول تحديد حقوق الشركاء بصورة صحيحة حيث يتم قياس الربح أو الخسارة الناتجة عن عمليات بيع الأصول وتوزيعها مباشرة بين الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم. والهدف من وراء ذلك هو ألا يقوم المصطفى بتوزيع نقدية أكثر مما يجب على الشركاء مما يؤدي إلى عجز في سداد مستحقات أخرى على الشركة. وعلى هذا الأساس فإن هناك قاعدتين رئيسيتين يجب أن يتبعها المصطفى عند قيامه بتصفية شركة الأشخاص وهما:

1 - عدم سداد أية مبالغ لأي شريك من الشركاء إلا بعد سداد كافة التزامات الشركة للغير.

2 - عدم سداد أية مبالغ لأي شريك من الشركاء إلا بعد توزيع كل الأرباح والخسائر الناتجة عن عمليات التصفية على الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم ، ما لم يتفق الشركاء على خلاف ذلك في عقد الشركة.

وعلى هذا الأساس يقوم المصطفى أولاً ببيع كافة أصول الأخرى للشركة وتحصيل حقوقها لدى الغير مع تحديد الأرباح والخسائر المترتبة على هذا البيع حيث يتم توزيعه بنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء. كذلك يقوم المصطفى بتحميل حسابات رؤوس أموال الشركاء بأنصبتهم من مصروفات التصفية وأتعابه الشخصية وذلك أيضاً وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر.

كما يقوم المصطفى بإقفال كافة الحسابات الخاصة بالشركاء في حساب رأس مال الشركاء مثل حساب جاري الشركاء أو مسحوبات الشركاء مع توزيع أية أرباح أو خسائر لم يسبق توزيعها عن نشاط الشركة قبل بدء إجراءات عملية التصفية.

أما بالنسبة لحسابات القروض الدائنة المستحقة للشركاء المتضامنين فإنه من الممكن أن يقوم بإقفالها أيضاً في حساب رأس مال الشريك لتحديد حقوق الشريك قبل الشركة إلا أنه قد جرت العادة على عدم إقفال حساب القرض في حساب رأس مال الشريك لأن القرض له أولوية في السداد عن رؤوس الأموال وتعتبر هذه نقطة هامة خاصة في حالة إذا كان الشريك المتضامن معسراً (إلزاماته الشخصية تزيد عن أصوله الشخصية) حيث يحق لدائني الشريك المتضامن المعسر بصفة شخصية أن يطالبوا بحقوقهم في قرض الشريك الدائن للشركة مثل دائني الشركة تماماً.

ولذا فإننا يمكن أن نتبع أسلوب عدم إقفال القرض الدائن للشريك في حساب رأس ماله على أن يستخدم كل أو جزء من رصيد هذا الحساب لسداد الرصيد المدين الذي قد يظهر في حساب رأس مال الشريك نتيجة تحمله بخسائر ومصروفات التصفية.

أما إذا كان قرض الشريك مدين (من الشركة إلى الشريك) فإن الشريك عليه أن يقوم بسداده أولاً أما إذا لم يستطع فإن هذا القرض يقطع من مستحقات وحقوق الشريك لدى الشركة.

وفي جميع الأحوال ينبغي أن نميز بين الشريك المتضامن الذي يعتبر قانوناً كالتاجر الفرد ويكون مسئولاً تماماً عن كافة ديون وخسائر الشركة ويمكن لدائني الشركة الرجوع إليه في حالة إعسار الشركة متى كان موسراً، وبين الشريك الموصي الذي يعتبر قانوناً مسئولاً عن خسائر الشركة في حدود حصته فقط في رأس المال، وسوف نخصص جانباً من أمثلة هذا الفصل لمناقشة موضوع التصفية في شركات التوصية البسيطة حيث الشريك الموصي.

وأخيراً فإننا، وفي ضوء ما تقدم، ينبغي أن نفرق بين نوعين من التصفية وفقاً للمدة التي تستغرقها عملية التصفية. فإذا تم إجراء عملية التصفية في فترة زمنية وجيزة فإنها تسمى بالتصفية الفورية.

ووفقاً للتصفية الفورية يقوم المصفي ببيع جميع الأصول الأخرى للشركة وتحصيل النقدية المترتبة على عملية البيع ثم يقوم بسداد كافة الالتزامات وفقاً لأولوياتها القانونية ممتازة ثم عادية وفقاً لما يتوافر لديه من نقدية على أن يتبع ذلك بسداد حقوق الشركاء.

وهناك نوع آخر من التصفية يستغرق عادة زمناً أطول قد يستمر في بعض الأحيان عدة سنوات، وذلك بهدف تخفيض الخسائر التي يمكن أن تُنجم عن عملية التصفية إلى أدنى حد ممكن.

ولتحقيق ذلك يقوم المصفي ببيع الأصول في الأوقات التي يراها مناسبة وقد تكون على فترات متباعدة. ويمكن في هذه الحالة وقبل بيع باقي الأصول أن يقوم أثناء عملية التصفية بتوزيع نقدية على الشركاء كجزء من حقوقهم في الشركة وفقاً لما يتوافر من نقدية لحظة التوزيع بشرط أن يكون المصفي قد قام بسداد كافة التزامات الشركة. ويسمى هذا النوع من التصفية باسم التصفية التدريجية.

ولذلك ستكون خطة المناقشة في هذا الفصل على النحو التالي:

- المعالجة المحاسبية في حالة التصفية الفورية.
- المعالجة المحاسبية في حالة التصفية التدريجية.
- المعالجة المحاسبية في حالة الاندماج.

ونعرض لتلك المعالجات خلال نقاط هذا الفصل على النحو التالي.

المعالجة المحاسبية في حالة التصفية الفورية

في ضوء ما تقدم، نلاحظ أنه في ظل التصفية الفورية يتم بيع الأصول وتحصيل حقوق الشركة خلال فترة زمنية محدودة أو من خلال مزاد علني كما هو الحال عند إشهار الإفلاس بمحكم محكمة ثم يلي ذلك مرحلة سداد الإلتزامات للغير وأخيراً مرحلة سداد حقوق الشركاء.

والصفة الرئيسية للتصفية الفورية أنه لا يتم سداد أية مبالغ للشركاء إلا بعد بيع كل أصول الشركة وتحصيل كافة حقوقها لدي الغير، وبالطبع بعد سداد كافة الإلتزامات للغير.

وباستعراض مجموعة الحالات والظروف المتوقعة التي يمكن أن نجدها عند القيام بإجراءات عملية التصفية الفورية في شركات الأشخاص يمكن أن نفرق بين الحالات والمواقف التالية:

- حالة التصفية بربح.
 - حالة التصفية بخسارة محدودة لا تزيد عن أرصدة حقوق الشركاء.
 - حالة التصفية بخسارة تزيد عن أرصدة أحد أو بعض حقوق الشركاء الموسرين.
 - حالة التصفية بخسارة تزيد عن أرصدة أحد أو بعض حقوق الشركاء المعسرين.
 - حالة إعسار الشركة ويسر شريك أو أكثر.
 - حالة إعسار الشركة وإعسار كل الشركاء.
 - حالة تصفية فورية في شركة توصية بسيطة.
- ونتناول تلك الحالات من خلال مجموعة الأمثلة والتطبيقات التالية.

مثال رقم (1): التصفية بأرباح

قرر الشركاء "نور، ونادر، وليد" والذين يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 تصفية شركة التضامن القائمة بينهم عن طريق بيع كافة أصول الشركة وسداد كافة الالتزامات ثم توزيع النقدية المتاحة بينهم، وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ التصفية علي النحو التالي:

	أولاً: الأصول
10000	النقدية
220000	الأصول الأخرى بخلاف النقدية
<u>230000</u>	إجمالي الأصول
	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
30000	رأس مال الشريك نور
40000	رأس مال الشريك نادر
50000	رأس مال الشريك وليد
110000	التزامات متنوعة
<u>230000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

فإذا علمت أن:

- تم بيع كافة الأصول الأخرى مقابل 300000 جنيه نقداً وقد بلغت مصاريف التصفية وابعاب المصفي 10000 جنيه.
- تم سداد كافة الالتزامات كما تم تم سداد حقوق الشركاء.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية.
2. إجراء قيود اليومية اللازمة.
3. تصوير حسابات التصفية.

إجابة مثال رقم (1):

إعداد قائمة التصفية الفورية

تبدأ قائمة التصفية بأرصدة الحسابات المدرجة بأخر ميزانية عمومية أعدت في تاريخ التصفية (الأرصدة قبل التصفية) مباشرة. وتعكس أرصدة رأس المال في هذه الحالة حقوق الشركاء في تاريخ التصفية.

ويتضح من البيانات المتاحة أنه تم بيع الأصول الأخرى بربح 80000 جنيه يمثل الفرق بين ثمن البيع 300000 جنيه وبين القيمة الدفترية الصافية للأصول الأخرى 220000 جنيه، ويتم توزيع هذا الربح بين الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم وهي 4 : 3 : 3 ويكون نصيب نور = $80000 \times 40\% = 32000$ جنيه، ونصيب نادر = $80000 \times 30\% = 24000$ جنيه، ومثله وليد.

ثم يتم سداد مصاريف التصفية 10000 جنيه، وتعتبر كخسارة بالنسبة للشركاء وتحملها كل منهم بنسب توزيع الأرباح والخسائر حيث يتحمل نور = $10000 \times 40\% = 4000$ جنيه، ويتحمل نادر = $10000 \times 30\% = 3000$ جنيه، ومثله وليد.

ثم يتم بعد ذلك سداد الالتزامات، وأخيراً يتم سداد النقدية المتاحة بعد ذلك للشركاء حسب أرصدة حقوق كل منهم في هذه اللحظة. وتظهر قائمة التصفية في هذه الحالة بذلك كما يلي:

قائمة التصفية (القيم بالآلاف الجنيهات)

الخصوم			الأصول		بيان	
حقوق الشركاء			الالتزامات	أصول أخرى		التقديرة
وليد	نادر	نور				
%30	%30	%40				
50	40	30	110	220	10	
24	24	32		(220)	300	
74	64	62	110	صفر	310	
(3)	(3)	(4)			(10)	
71	61	58	110	صفر	300	
			(110)		(110)	
71	61	58	صفر	صفر	190	
(71)	(61)	(58)			(190)	
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	

ونلاحظ أنه كان لمصاريف التصفية وأتعاب المصفي وتبلغ 10000 جنيه أولوية في السداد قبل كافة الالتزامات الأخرى، ويمكن تسجيلها محاسبيا عادة علي خطوتين في الأولى يتم إثبات سدادها بجعل حساب مصروفات التصفية مديناً وحساب النقدية دائناً، وفي الخطوة الثانية يتم إقفالها بإعتبارها خسارة ناشئة عن عملية التصفية، وبالتالي يتم جعل حسابات حقوق الشركاء مدينة وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر وحساب مصاريف التصفية دائناً.

أما في قائمة التصفية فإن مصاريف وأتعاب التصفية يتم معالجتها مباشرة كتخفيض في رصيد النقدية، وكتخفيض في حقوق الشركاء وهو التأثير النهائي لتلك المصاريف.

ويوجد أسلوب آخر لمعالجة مصاريف التصفية حيث يتم تحميلها على حساب التصفية كجزء من خسائر التصفية في حالة إستخدام حساب التصفية كحساب مجمع لأرباح وخسائر التصفية حيث يجعل حساب التصفية مدينياً وحساب مصروفات وأتعاب المصفي دائناً ثم تتم عملية السداد بعد ذلك ويجعل حساب مصروفات وأتعاب المصفي مدينياً وحساب النقدية دائناً. وبالطبع فلن يختلف الأثر النهائي.

وقد يري البعض أنه لكي يكون رصيد حساب التصفية ممثلاً فقط للأرباح أو الخسائر الناشئة عن بيع الأصول وتحصيل الحقوق فإنه في هذه الحالة يفضل اتباع الأسلوب الأول لتسجيل مصاريف وأتعاب المصفي وبالتالي لا تظهر مصاريف التصفية كجزء من حساب التصفية.

وفيما يتعلق بتسجيل العمليات المالية السابقة في سجلات الشركة فإن هناك أكثر من طريقة يمكن إتباعها منها:

- طريقة التسجيل المباشر
- طريقة توسيط حساب التصفية كحساب متاجرة.
- طريقة توسيط حساب التصفية كحساب أرباح وخسائر.

ونعرض لكيفية إجراء المعالجة المحاسبية وفقاً لتلك الطرق على النحو التالي:
طريقة التسجيل المباشر

وفقاً لهذه الطريقة يتم التسجيل المحاسبي دون إستخدام أي حسابات وسيطة حيث يتم بيع الأصول وتوزيع أرباح أو خسائر البيع مباشرة على حسابات حقوق الشركاء ثم يتبعها عملية سداد مصاريف التصفية وسداد الالتزامات بكافة أنواعها وأخيراً حقوق الشركاء. وبالتطبيق على المثال الحالي، فإن قيود اليومية اللازم إعدادها تكون على النحو التالي:

300000	من حـ/ النقدية
	إلى منكوبين
220000	حـ/ الأصول الأخرى بخلاف النقدية
32000	حـ/ حقوق الشريك نور ($10 \div 4 \times 80000$)
24000	حـ/ حقوق الشريك نادر ($10 \div 3 \times 80000$)
24000	حـ/ حقوق الشريك وليد ($10 \div 3 \times 80000$)
	قيد إثبات بيع الأصول وتوزيع الربح بين الشركاء بنسب أ.خ
	من منكوبين
4000	حـ/ حقوق الشريك نور ($10 \div 4 \times 10000$)
3000	حـ/ حقوق الشريك نادر ($10 \div 3 \times 10000$)
3000	حـ/ حقوق الشريك وليد ($10 \div 3 \times 10000$)
10000	إلى حـ/ النقدية
	قيد إثبات سداد مصاريف التصفية وتحملها على الشركاء بنسب أ.خ
110000	من حـ/ الالتزامات
10000	إلى حـ/ النقدية
	قيد إثبات سداد الالتزامات
	من منكوبين
58000	حـ/ حقوق الشريك نور
61000	حـ/ حقوق الشريك نادر
71000	حـ/ حقوق الشريك وليد
190000	إلى حـ/ النقدية
	قيد إثبات سداد باقي حقوق الشركاء حسب الأرصدة

طريقة حساب التصفية كحساب متاجرة

وفقاً لهذه الطريقة يتم تسيط حساب التصفية كحساب متاجرة في الأصول، وفي هذه الحالة يتم إقفال حسابات الأصول بخلاف النقدية في حساب التصفية بما في ذلك الحسابات المقابلة مثل مخصص الديون المشكوك فيها أو مجمعات إهلاك الأصول الثابتة ثم يجعل حساب التصفية دائن بقيمة بيع وتحصيل كل الأصول. كما يجعل مدينا بمصاريف التصفية، وبالتالي يكون الرصيد المتبقى في حساب التصفية ممثلاً لأرباح أو خسائر التصفية والذي يتم توزيعه بنسب الأرباح والخسائر بين الشركاء. وبالتطبيق على المثال الحالي، تكون المعالجة المحاسبية وقبود اليومية على النحو التالي:

220000	من حـ/ التصفية
220000	إلى حـ/ الأصول الأخرى بخلاف النقدية
	قيد إقفال الأصول في حساب التصفية
300000	من حـ/ النقدية
300000	إلى حـ/ التصفية
	قيد إقفال ثمن بيع الأصول في حساب التصفية
10000	من حـ/ مصاريف التصفية
10000	إلى حـ/ النقدية
	قيد إثبات سداد مصاريف التصفية
10000	من حـ/ التصفية
10000	إلى حـ/ مصاريف التصفية
	قيد إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية

70000	من حـ/ التصفية
	إلى مذكورين
28000	حـ/ حقوق الشريك نور ($10 \div 4 \times 70000$)
21000	حـ/ حقوق الشريك نادر ($10 \div 3 \times 70000$)
21000	حـ/ حقوق الشريك وليد ($10 \div 3 \times 70000$)
	قيد إقفال حساب التصفية وتوزيع ربح التصفية بين الشركاء بنسب أ.خ
110000	من حـ/ الالتزامات
10000	إلى حـ/ النقدية
	قيد إثبات سداد الالتزامات
	من مذكورين
58000	حـ/ حقوق الشريك نور
61000	حـ/ حقوق الشريك نادر
71000	حـ/ حقوق الشريك وليد
190000	إلى حـ/ النقدية
	قيد إثبات سداد باقي حقوق الشركاء حسب الأرصدة

وفي ضوء ذلك يمكن تصوير كل من:

- حساب التصفية (كحساب متاجرة).
- حساب النقدية.
- حساب حقوق الشركاء.

وذلك من منطلق أن تلك الحسابات تعتبر من أهم الحسابات التي تعكس

عمليات وإجراءات التصفية، ونعرض لها علي النحو التالي:

حـ / التصفية (متاجرة)

10000	إلى حـ / م. التصفية	300000	من حـ / النقدية (ثمن بيع الأصول)
220000	إلى حـ / الأصول الأخرى		
70000	إلى مذكورين (ربح التصفية)		
	28000 حـ / حقوق نور		
	21000 حـ / حقوق نادر		
	21000 حـ / حقوق وليد		
300000		300000	

حـ / النقدية

10000	رصيد قبل التصفية	10000	من حـ / م. التصفية
300000	إلى حـ / التصفية	110000	من حـ / الائتمانات
		190000	من مذكورين (حقوق للشركاء)
			58000 حـ / حقوق نور
			61000 حـ / حقوق نادر
			71000 حـ / حقوق وليد
310000		310000	

حـ / حقوق الشركاء (القيم بالآلاف الجنيهات)

نور	نادر	وليد		نور	نادر	وليد
				30	40	50
58	61	71	إلى حـ / النقدية	28	21	21
58	61	71		58	61	71

طريقة حساب التصفية كحساب أرباح وخسائر

وفقا لهذه الطريقة يتم توسط حساب التصفية كحساب أرباح وخسائر يتم فيه تسجيل أرباح وخسائر بيع كل أصل من الأصول، وفي هذه الحالة يجعل حساب التصفية مدينا بكل من خسائر بيع الأصول ومصاريف التصفية. كما يجعل حساب التصفية دائنا بأرباح بيع الأصول ثم يقلل للرصيد النهائي ربح أو خسارة في حسابات حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم وهي 4 : 3 : 3 علي التوالي.

ولكي نوضح كيفية تطبيق هذه الطريقة في تسجيل عملية التصفية فإننا ينبغي أن نتعامل مع كل أصل من أصول الشركة في هذه الحالة علي حدة وليس كمجموعة واحدة، ولذلك سوف نفترض أن إجمالي الأصول الأخرى بخلاف النقدية في المثال السابق وقدره 220000 ينقسم إلى:

180000	أصول ثابتة
<u>60000</u>	- مجمع إهلاك أصول ثابتة
120000	= صافي الأصول الثابتة
60000	مخزون
45000	العملاء
<u>5000</u>	- مخصص ديون مشكوك فيها
40000	= صافي العملاء
220000	إجمالي الأصول بخلاف النقدية

ونفترض في نفس الوقت أن النقدية المحصلة عن بيع تلك الأصول وتحصيل أرصدة العملاء كانت علي النحو التالي:

ثمن بيع الأصول الثابتة	215000
ثمن بيع المخزون	50000
محصل من العملاء	35000
إجمالي المتحصلات من التصفية	300000

وبمقارنة صافي القيمة الدفترية لكل أصل مع حصيلة التصرف فيه نحصل على الفروق التالية سواء ربح أو خسارة:

الأصل	ثمن البيع	القيمة الدفترية	الفرق (أ. خ)
الأصول الثابتة	215000	120000	95000 ربح
بيع المخزون	50000	60000	10000 خسارة
العملاء	35000	40000	5000 خسارة
إجمالي	300000	220000	80000 ربح

وبالتطبيق على المثال الحالي بعد إدخال تلك التفاصيل، تكون المعالجة

المحاسبية وقيود اليومية على النحو التالي:

من منكرين	
ح/ النقدية	215000
ح/ مجمع إهلاك الأصول الثابتة	60000
إلى منكرين	
ح/ الأصول الثابتة	180000
ح/ للتصفية (متمم أرباح)	95000
اثبات بيع الأصول الثابتة وإقفال مجمع الإهلاك	
من منكرين	
ح/ النقدية	50000
ح/ للتصفية (متمم خسائر)	10000
إلى ح/ المخزون	60000
اثبات بيع الأصول المخزون	

من مذكورين	
حـ/ النقدية	35000
حـ / مخصص ديون مشكوك فيها	5000
حـ/ التصفية(متم خسائر)	5000
إلى حـ/ العملاء	45000
إثبات التحصيل من العملاء وإقفال مخصص دـ مشكوك فيها	
من حـ/ مصاريف للتصفية	10000
إلى حـ/ النقدية	10000
إثبات سداد مصاريف التصفية	
من حـ/ التصفية	10000
إلى حـ/ مصاريف التصفية	10000
إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية	
من حـ/ للتصفية	70000
إلى مذكورين	
حـ/ حقوق الشريك نور(10+4×70000)	28000
حـ/ حقوق الشريك نادر(10+3×70000)	21000
حـ/ حقوق الشريك وليد(10+3×70000)	21000
قيد إقفال حساب التصفية وتوزيع ربح التصفية بين الشركاء بنسب أ.خ	
من حـ/ الالتزامات	110000
إلى حـ/ النقدية	110000
قيد إثبات سداد الالتزامات	

من منكورين	
حـ/ حقوق الشريك نور	58000
حـ/ حقوق الشريك نادر	61000
حـ/ حقوق الشريك وليد	71000
إلى حـ/ النقدية	190000
قيد إثبات مداد باقي حقوق الشركاء حسب الأرصدة	

وفي ضوء ذلك يمكن تصوير الحسابات علي النحو التالي:

حـ / التصفية (أ.خ)

من منكورين (أرباح بيع أصول ثابتة)	95000	إلى حـ/ م. التصفية	10000
		إلى حـ/ المخزون (خسائر)	10000
		إلى حـ/ العملاء (خسائر)	5000
		إلى منكورين (ربح التصفية)	70000
		28000 حـ/ حقوق نور	
		21000 حـ/ حقوق نادر	
		21000 حـ/ حقوق وليد	
	95000		95000

حـ / النقدية

من حـ/ م. التصفية	10000	رصيد قبل التصفية	10000
من حـ/ الالتزامات	110000	إلى منكورين (أ.ث)	215000
من منكورين (حقوق الشركاء)	190000	إلى منكورين (مخزون)	50000
58000 حـ/ حقوق نور		إلى منكورين (عملاء)	35000
61000 حـ/ حقوق نادر			
71000 حـ/ حقوق وليد			
	310000		310000

حـ/ حقوق الشركاء (القيم بالآلاف الجنيهات)

	نور	نادر	وليد		نور	نادر	وليد
رصيد رأس المال	30	40	50				
من حـ/ التصفية	28	21	21	إلى حـ/ النقدية	58	61	71
	58	61	71		58	61	71

مثال رقم (2): التصفية بخسائر محدودة

نفترض نفس بيانات المثال السابق مع تغيير مبلغ بيع الأصول ليكون 150000 جنيه بدلا من 300000، ونفترض أن هناك مصاريف تصفية وأتعاب للمصفي قدرها 3000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية.
 2. إجراء قيود لليومية.
 3. تصوير ما يلزم من حسابات لإثبات عملية التصفية.
- إجابة مثال رقم (2):

نلاحظ في هذه الحالة أن الخسائر الناتجة عن البيع وقدرها 70000 جنيه (220000 - 150000) يتم توزيعها علي حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر 40% : 30% : 30% ولا تحول أى من أرصدة حقوق الشركاء إلى رصيد مدين وبالتالي فإن هذا يعنى أن هناك نقدية كافية لسداد الالتزامات وكذلك أرصدة حقوق الشركاء الذائنة.

كما نلاحظ أن مصاريف وأتعاب المصفي قد سجلت في قائمة التصفية عن طريق تخفيض النقدية وكذلك تخفيض حقوق الشركاء، وبذلك تظهر قائمة التصفية كما يلي:

قائمة التصفية (القيم بالآلاف الجنيهات)

الخصوم			الأصول		بيان	
حقوق الشركاء			الالتزامات	أصول أخرى		النقدية
وليد	نادر	نور				
30%	30%	40%				
50	40	30	110	220	10	نسب توزيع (أ. خ) رصيد قبل التصفية
(21)	(21)	(28)		(220)	150	
29	19	2	110	صفر	160	رصيد
(0.9)	(0.9)	(1.2)			(3)	بذات مصاريف للتصفية
			(110)		(110)	سداد الالتزامات
28.1	18.1	0.8	صفر	صفر	47	رصيد
(28.1)	(18.1)	(0.8)			(47)	سداد حقوق الشركاء
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	رصيد

ويتم إعداد قيود اليومية في هذه الحالة، وبافتراض توسط حساب التصفية
كحساب متاجرة على النحو التالي:

220000	من -/ التصفية
220000	إلى -/ الأصول المختلفة
150000	إقفال حسابات الأصول المختلفة في حساب التصفية
150000	من -/ النقدية
150000	إلى -/ التصفية
	اثبات تحصيل ثمن بيع الأصول في حساب التصفية
	من مذكورين
28000	-/ حقوق الشريك نور 4
21000	-/ حقوق الشريك نادر 3
21000	-/ حقوق الشريك وليد 3
70000	إلى -/ التصفية
	إقفال رصيد حساب التصفية (خسائر بيع الأصول موزعة بالنسب)

3000	من حـ/ مصاريف وأتعاب المصفي
3000	إلى حـ/ النقدية
110000	إثبات سداد مصاريف وأتعاب التصفية
110000	من حـ/ الالتزامات
110000	إلى حـ/ النقدية
	إثبات سداد الالتزامات
	من مذكورين
1200	حـ/ حقوق لشريك نور 4
900	حـ/ حقوق لشريك نادر 3
900	حـ/ حقوق لشريك وليد 3
3000	إلى حـ/ مصاريف وأتعاب المصفي
	اقفال مصاريف التصفية بتحميلها علي الشركاء بالنسب
	من مذكورين
800	حـ/ حقوق الشريك نور
18100	حـ/ حقوق الشريك نادر
28100	حـ/ حقوق الشريك وليد
47000	إلى حـ/ النقدية
	سداد حقوق الشركاء حسب الأرصدة

وتكون حسابات التصفية والنقدية وحقوق الشركاء على النحو التالي:

حـ/ التصفية		إلى حـ/ الأصول	
من حـ/ النقدية	150000	المختلفة	220000
رصيد (خسائر)	70000		
من مذكورين			
28000 حـ/ حقوق نور 4			
21000 حـ/ حقوق نادر 3			
21000 حـ/ حقوق وليد 3			
	220000		220000

حـ/ النقدية

رصيد قبل التصفية	10000	3000	من حـ/ م. واتعاب المصفي
إلى حـ/ التصفية	150000	110000	من حـ/ الالتزامات
(ثمن بيع الأصول)		47000	من مذكورين
		800	حـ/ حقوق نور
		18100	حـ/ حقوق نادر
		28100	حـ/ حقوق وليد
	160000	160000	

حـ/ حقوق الشركاء (القيم بالآلاف الجنيهات)

نور	نادر	وليد		نور	نادر	وليد
28	21	21	إلى حـ/ التصفية	30	40	50
1.2	0.9	0.9	إلى حـ/ م. واتعاب	30	40	50
			التصفية	30	40	50
0.8	18.1	28.1	إلى حـ/ النقدية	30	40	50
30	40	50		30	40	50

ونلاحظ من هذا المثال:

أن بياناته تعبر عن حالة أن الخسائر التي تحملها كل شريك لم تكن كبيرة بالدرجة التي يترتب عليها ظهور رصيد مدين في حساب حقوق أي شريك وبالتالي لم تصادف مشكلة عدم توافر النقدية اللازمة لسداد كل من الالتزامات وحقوق الشركاء فيما يعرف بحالة إعسار الشركة.

تم معالجة مصاريف التصفية واتعاب المصفي في حساب حقوق الشركاء مباشرة ولم يتم تحميلها علي حساب التصفية. وكان الغرض من ذلك أن نوضح للقارئ أنه تم تحميل الشركاء بخسارة تصفية تشمل كل من خسائر بيع الأصول ومصاريف التصفية.

مثال رقم (3):

نور، وكامل، ومحمد شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وقد اتفقوا على نصبة الشركة حيث بلغ رصيد النقدية في ذلك التاريخ 50000 جنيه، والأصول الأخرى بخلاف النقدية 250000 جنيه، والالتزامات 100000 جنيه منها 20% ديون ممتازة. فإذا علمت أن:

❖ أنصبة الشركاء في رأس مال الشركة تماثل نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم.

❖ أسفرت عملية التصفية عن بيع الأصول بمبلغ قدره 170000 جنيه.

❖ بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي 5000 جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.

إجابة المثال رقم (3):

نلاحظ أن كل من النقدية 50000 جنيه، والأصول الأخرى 250000 جنيه، والالتزامات 100000 جنيه معطى.

ويعني ذلك أن مجموع جانب الأصول قد اكتمل ويبلغ 300000 جنيه، وبالتالي يكون المتمم في هذه الحالة في جانب الخصوم ويمثل إجمالي حقوق الشركاء ويكون $300000 - 100000 = 200000$ جنيه ويتم تقسيم إجمالي الحقوق بين الشركاء الثلاثة بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم وهي 5 : 3 : 2 على التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

حقوق الشريك نور = $200000 \times (5 \div 10) = 100000$ جنيه.

حقوق الشريك كامل = $200000 \times (3 \div 10) = 60000$ جنيه.

حقوق الشريك محمد = $200000 \times (2 \div 10) = 40000$ جنيه.

ومع الأخذ في الحسبان أن إجمالي الالتزامات 100000 جنيه منها 20% تعتبر ديون ممتازة = $100000 \times 20\% = 20000$ جنيه فإن باقي الالتزامات يكون 80000 جنيه ويمثل الديون العادية.

وتظهر قائمة المركز المالي في تاريخ التصفية بذلك علي النحو التالي:

أولاً: الأصول	
النقدية	50000
الأصول الأخرى بخلاف النقدية	250000
إجمالي الأصول	<u>300000</u>
ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية	
رأس مال الشريك نور	100000
رأس مال الشريك نادر	60000
رأس مال الشريك وليد	40000
التزامات ممتازة	20000
التزامات عادية	80000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	<u>300000</u>

وفي ضوء ذلك يتم إعداد قائمة التصفية حيث يتم بيع الأصول وسداد مصاريف التصفية والالتزامات ثم سداد حقوق الشركاء علي النحو التالي.

قائمة التصفية (القيم بآلاف الجنيهات)

الخصوم					الأصول		بيان
حقوق الشركاء			الالتزامات		أصول	للتقديرة	
محمد	كامل	نور	العادية	التمتازة			نسب توزيع (أ. خ)
2	3	5					رصيد قبل التصفية
40	60	100	80	20	250	50	بيع الأصول
(16)	(24)	(40)			(250)	170	رصيد
14	36	60	80	20	صفر	220	سداد مصاريف التصفية
(1)	(1.5)	(2.5)				(5)	سداد التزامات ممتازة
			(80)	(20)		(20)	سداد التزامات عادية
						(80)	رصيد
13	34.5	57.5	صفر	صفر	صفر	115	سداد حقوق الشركاء
(13)	(34.5)	(57.5)				(115)	رصيد
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	

ونلاحظ أن خسارة بيع الأصول 80000 جنيه تمثل الفرق بين 170000 جنيه ثمن بيع الأصول، وبين صافي القيمة الدفترية لها 250000 جنيه. ويتم توزيعها وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وهي 5 : 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

$$\text{نصيب الشريك نور} = 80000 \times (10 \div 5) = 40000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{نصيب الشريك كامل} = 80000 \times (10 \div 3) = 24000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{نصيب الشريك محمد} = 80000 \times (10 \div 2) = 16000 \text{ جنيه.}$$

وبالمثل يتم تحميل للشركاء بمصاريف التصفية وقدرها 5000 جنيه وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وهي 5 : 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

نصيب الشريك نور = $5000 \times (5 \div 10) = 2500$ جنيه.

نصيب الشريك كامل = $5000 \times (3 \div 10) = 1500$ جنيه.

نصيب الشريك محمد = $5000 \times (2 \div 10) = 1000$ جنيه.

وفي ضوء ذلك، يمكن في هذه الحالة اثبات العمليات الواردة في قائمة التصفية السابقة من خلال إجراء قيود اليومية التالية:

من مذكورين	
حـ/ النقدية	170000
حـ/ حقوق الشريك نور 5	40000
حـ/ حقوق الشريك كامل 3	24000
حـ/ حقوق الشريك محمد 2	16000
إلى حـ/ الأصول الأخرى	250000
اثبات بيع الأصول وتحمل خسارة البيع على الشركاء بالنسب	
من مذكورين	
حـ/ حقوق الشريك نور 5	2500
حـ/ حقوق الشريك كامل 3	1500
حـ/ حقوق الشريك محمد 2	1000
إلى حـ/ النقدية	5000
اثبات سداد مصاريف التصفية وتحملها على الشركاء بالنسب	

اتفقنا من قبل أن مصاريف التصفية تعتبر بمثابة مصروفا يتحمله الشركاء وكذلك أتعاب المصفي التي يحصل عليها المصفي القضائي مقابل القيام بمتطلبات عملية تصفية الشركة لذلك تم تخفيض حساب حقوق الشركاء وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

20000	من حـ/ الالتزامات الممتازة
20000	إلى حـ/ النقدية
إثبات سداد الديون الممتازة	

من حـ/ الالتزامات العادية	80000
إلى حـ/ النقدية	80000
إثبات مداد الديون العادية	
من منكورين	
حـ/ حقوق الشريك نور	57500
حـ/ حقوق الشريك نادر	34500
حـ/ حقوق الشريك وليد	13000
إلى حـ/ النقدية	115000
مداد حقوق الشركاء وتوزيع النقدية المتبقية حسب الأرصدة	

ونؤكد مرة أخرى أنه يتم توزيع رصيد النقدية المتاح - بعد سداد كافة الالتزامات - وقدره 115000 جنيه بحيث يحصل كل شريك علي مبلغ يساوي رصيد حقوقه وليس وفقاً لمسب توزيع الأرباح والخسائر.

مثال رقم (4): (شركة مصرية وشركاء موسمون)

افترض نفس بيانات المثال السابق إلا أن عملية التصفية أسفرت عن بيع الأصول الأخرى بمبلغ قدره 30000 جنيه فقط، وأن جميع الشركاء موسمون.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية، في هذه الحالة.
2. إجراء قيود اليومية من واقع بيانات قائمة التصفية.

إجابة المثال رقم (4):

ونلاحظ أن خسارة بيع الأصول في هذه الحالة 220000 جنيه تمثل الفرق بين 30000 جنيه ثمن بيع الأصول، وبين صافي القيمة الدفترية لها

250000 جنيه. ويتم توزيعها وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وهي 5 : 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

نصيب الشريك نور = $220000 \times (5 \div 10) = 110000$ جنيه.

نصيب الشريك كامل = $220000 \times (3 \div 10) = 66000$ جنيه.

نصيب الشريك محمد = $220000 \times (2 \div 10) = 44000$ جنيه.

وأیضا يتم تحميل الشركاء بمصاريف التصفية وقدرها 5000 جنيه

وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وهي 5 : 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء ذلك نجد أن:

نصيب الشريك نور = $5000 \times (5 \div 10) = 2500$ جنيه.

نصيب الشريك كامل = $5000 \times (3 \div 10) = 1500$ جنيه.

نصيب الشريك محمد = $5000 \times (2 \div 10) = 1000$ جنيه.

وفي ضوء ذلك، تظهر قائمة التصفية علي النحو التالي:

قائمة التصفية (القيم بالآلاف الجنيهات)

بيان			الأصول		الخصوم		
			للبنكية	أصول أخرى	الالتزامات	حقوق الشركاء	
					الممتازة	العادية	
نسب توزيع (أ. خ)							
رصيد قبل التصفية	50	250	20	80	100	60	40
بيع الأصول	30	(250)			(110)	(66)	(44)
رصيد	80	صفر	20	80	(10)	(6)	(4)
مبدأ مصاريف التصفية	(5)				(2.5)	(1.5)	(1)
رصيد	75	صفر	(20)	80	(12.5)	(7.5)	(5)
مبدأ التزامات ممتازة	(20)						
رصيد	55	صفر	صفر	80	(12.5)	(7.5)	(5)
التحصيل من الموردين	25				12.5	7.5	5
رصيد	80	صفر	صفر	80	صفر	صفر	صفر
مبدأ التزامات عادية	(80)				(80)		
رصيد	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ويتم إثبات العمليات الواردة في قائمة التصفية في هذه الحالة من خلال إجراء

العمليات اليومية التالية:

من مذكرتين	
ح/ النقدية	30000
ح/ حقوق الشريك نور 5	110000
ح/ حقوق الشريك كامل 3	66000
ح/ حقوق الشريك محمد 2	44000
إلى ح/ الأصول الأخرى	250000
لإثبات بيع الأصول وتحصيل خسارة البيع على الشركاء بالنسب	

من مذكورين	
حـ/ حقوق الشريك نور 5	2500
حـ/ حقوق الشريك كامل 3	1500
حـ/ حقوق الشريك محمد 2	1000
إلى حـ/ النقدية	5000
إثبات سداد مصاريف التصفية وتحملها على الشركاء بالنسب	
من حـ/ الالتزامات الممتازة	20000
إلى حـ/ النقدية	20000
إثبات سداد الديون الممتازة	
من حـ/ النقدية	25000
إلى مذكورين	
حـ/ حقوق الشريك نور	12500
حـ/ حقوق الشريك كامل	7500
حـ/ حقوق الشريك محمد	5000
إثبات تمصيل الأرصدة المدينة من الشركاء المومرون	
من حـ/ الالتزامات العادية	80000
إلى حـ/ النقدية	80000
إثبات سداد الديون العادية	

ونلاحظ أن النقدية المتاحة بعد سداد الديون الممتازة كانت 55000 جنيه أقل من رصيد الديون العادية 80000 جنيه فإن هذه الحالة تسمى حالة إعصار الشركة، وقد تم تدبير المبالغ المستحقة لسداد الديون العادية نظرا لأن جميع الشركاء مومرون وقام كل شريك بسداد الرصيد المدين المستحق عليه، وبعد تجميع مبلغ 25000 جنيه من الشركاء أصبح رصيد النقدية 80000 جنيه فتم سداد الالتزامات العادية وقدرها 80000 جنيه بالضرورة.

مثال رقم (5): (شريك معسر وباقي الشركاء موسرون)
افترض أن بيانات ومعطيات المثال السابق كانت كما هي إلا أن
الشريك نور كان شريكا معسرا - أي أن ممتلكاته الشخصية كانت أقل من
التزاماته الشخصية- بينما كل من الشريكين كامل ومحمد موسران.
المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية في هذه الحالة.
2. إجراء قيود اليومية من واقع بيانات قائمة التصفية.

إجابة المثال رغم (5):

بالرجوع إلى بيانات حل المثال السابق نجد أن رصيد الشريك نور
المعسر مدينا بمبلغ 12500 جنيه يتحملها الشريكان المتضامنان كامل ومحمد
بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما وهي 3 : 2 علي التوالي. وفي ضوء
ذلك نجد أن:

$$\text{نصيب الشريك كامل} = 12500 \times (3 \div 5) = 7500 \text{ جنيه.}$$

$$\text{نصيب الشريك محمد} = 12500 \times (2 \div 5) = 5000 \text{ جنيه.}$$

وفي ضوء ذلك، تظهر قائمة التصفية علي النحو التالي:

قائمة التصفية (القيم بالآلاف الجنيهات)

البيان					الأصول		الخصوم					
للتقنية			أصول أخرى		الالتزامات			حقوق الشركاء				
					المتمازة			العادية	نور	كامل	محمد	
									5	3	2	
نسب توزيع (أ. خ)												
رصيد قبل التصفية			50		250			20	80	60	40	
بيع الأصول			30		(250)				(110)	(66)	(44)	
رصيد			80		صفر			20	80	(6)	(4)	
سداد مصاريف التصفية			(5)						(2.5)	(1.5)	(1)	
رصيد			75		صفر			20	80	(7.5)	(5)	
سداد التزامات ممتازة			(20)					(20)				
رصيد			55		صفر			صفر	80	(7.5)	(5)	
يتحمل الشريكين برصيد نور المعسر بالنسب									12.5	(7.5)	(5)	
رصيد			55		صفر			صفر	80	صفر	(15)	(10)
التحصيل من الموردين			25							15	10	
رصيد			80		صفر			صفر	80	صفر	صفر	صفر
سداد التزامات عادية			(80)						(80)			
رصيد			صفر		صفر			صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

من مذكورين	
ح/ التقنية	30000
ح/ حقوق الشريك نور 5	110000
ح/ حقوق الشريك كامل 3	66000
ح/ حقوق الشريك محمد 2	44000
إلى ح/ الأصول الأخرى	250000
لثبات بيع الأصول وتحصيل خسارة البيع على الشركاء بالنسب	

من مذكورين	
حـ/ حقوق الشريك نور 5	2500
حـ/ حقوق الشريك كامل 3	1500
حـ/ حقوق الشريك محمد 2	1000
إلى حـ/ النقدية 5000	
إثبات سداد مصاريف التصفية وتحملها علي الشركاء بالنسب	
من حـ/ الالتزامات الممتازة	20000
إلى حـ/ النقدية 20000	
إثبات سداد الديون الممتازة	
من مذكورين	
حـ/ حقوق الشريك كامل 3	7500
حـ/ حقوق الشريك محمد 2	5000
إلى حـ/ حقوق الشريك نور المعسر 12500	
إثبات تحميل الرصيد المدين للشريك نور المعسر علي الشريكان بالنسب	
من حـ/ النقدية	25000
إلى مذكورين	
حـ/ حقوق الشريك كامل 15000	
حـ/ حقوق الشريك محمد 10000	
إثبات تحصيل الأرصدة المدينة من الشركاء الموسرون	
من حـ/ الالتزامات العادية	80000
إلى حـ/ النقدية 80000	
إثبات سداد الديون العادية	

ونلاحظ أن:

- النقدية المتاحة بعد سداد الديون الممتازة كانت 55000 جنيه أقل من رصيد الديون العادية 80000 جنيه، وتسمى هذه الحالة كما سبق وأشرنا بحالة إعصار الشركة.

• تم تدبير المبالغ المستحقة لسداد الديون العادية نظرا لأن كل من الشريكين كامل ومحمد موسران وقام كل شريك منهما بسداد الرصيد المدين المستحق عليه بعد أن تحمل بنصيبه في الرصيد المدين للشريك نور المعسر، وبعد تجميع مبلغ 25000 جنيه من الشركاء أصبح رصيد النقدية 80000 جنيه فتم سداد الالتزامات العادية وقدرها 80000 جنيه بالضرورة.

• أما إذا كانت الشركة معسرة أي أن النقدية المتاحة لا تكفي لسداد الالتزامات وأن كافة الشركاء معسرون أيضا أي ليس لديهم فائض في ممتلكاتهم الشخصية عن التزاماتهم الشخصية فنكون في حالة إعسار الشركة وإعسار الشركاء والتي نتناولها من خلال المثال التالي.

حالة إعسار الشركة وإعسار الشركاء

نخصص الإجابة في هذه النقطة على الإجابة على تساؤل عن كيفية إجراء المعالجة المحاسبية في حال أن جميع الشركاء معسرون والنقدية المتاحة لا تكفي لسداد الالتزامات؟ نجد في هذه الحالة ما يطلق عليه حالة إعسار الشركة وإعسار الشركاء، ونؤكد بأن الأولى تعني أن النقدية المتاحة بعد بيع الأصول لا تكفي لسداد الالتزامات بينما تعني الثانية أنه ليس لدى الشركاء أي أموال أو ممتلكات خاصة يمكن الاستعانة بها لسداد أرصدة حقوقهم المدينة ومن ثم تتوافر نقدية تكفي لسداد الالتزامات كما هو الحال في الأمثلة السابقة.

ونجد في هذه الحالة ما يطلق عليه قانونا قسمة الغرماء حيث يتم احتساب نصيب الجنيه من أموال التقلية بقسمة النقدية المتاحة وهي الأقل على الديون العادية ولجبة السداد وهي الأكثر.

مثال رقم (6): (كل من الشركة والشركاء معسرون)

افتراض أن بيانات ومعطيات المثال السابق كانت كما هي إلا أن جميع الشركاء كانوا معسرون حيث ظهرت بيانات أصولهم وممتلكاتهم الشخصية وكذلك التزاماتهم الشخصية علي النحو التالي:

الشريك	أصوله الشخصية	التزاماته الشخصية
نور	5000	12000
كامل	4000	9000
محمد	3000	6000

المطلوب:

1. إعداد قائمة للتصليح الفورية في هذه الحالة.
2. إجراء قيود اليومية من واقع بيانات قائمة التصفية.

إجابة المثال رقم (6): -

في ضوء البيانات السابقة يمكن إعداد قائمة التصفية في هذه الحالة علي النحو التالي:

قائمة التصفية (القيم بآلاف الجنيهات)

الخصوم					الأصول		بيان
حقوق الشركاء			الالتزامات		أصول أخرى	النقدية	
محمد	كامل	نور	العادية	الممتازة			
2	3	5					نسب توزيع (أ. خ)
40	60	100	80	20	250	50	رصيد قبل التصفية
(44)	(66)	(110)			(250)	30	بيع الأصول
(4)	(6)	(10)	80	20	صفر	80	رصيد
(1)	(1.5)	(2.5)				(5)	سداد مصاريف التصفية
(5)	(7.5)	(12.5)	80	20	صفر	75	رصيد
				(20)		(20)	سداد التزامات ممتازة
(5)	(7.5)	(12.5)	80	صفر	صفر	55	رصيد
5	7.5	12.5	(80)			(55)	حالة إقفال الدفاتر
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	رصيد

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

من منكرين	
حـ/ النقدية	30000
حـ/ حقوق الشريك نور 5	110000
حـ/ حقوق الشريك كامل 3	66000
حـ/ حقوق الشريك محمد 2	44000
إلي حـ/ الأصول الأخرى	250000
اثبات بيع الأصول وتحصيل خسارة البيع على الشركاء بالنسب	

من مذكورين	
2500 حـ/ حقوق الشريك نور 5	
1500 حـ/ حقوق الشريك كامل 3	
1000 حـ/ حقوق الشريك محمد 2	
5000 إلى حـ/ النقدية	
إثبات سداد مصاريف التصفية وتحملها على الشركاء بالنسب	
20000 من حـ/ الالتزامات الممتازة	
20000 إلى حـ/ النقدية	
إثبات سداد الديون الممتازة	
80000 من حـ/ الالتزامات العادية	
إلى مذكورين	
12500 حـ/ حقوق الشريك نور	
7500 حـ/ حقوق الشريك كامل	
5000 حـ/ حقوق الشريك محمد	
55000 حـ/ النقدية	
إثبات إقفال الدفاتر محاسبيا بجعل المدين دائن والدائن مدين	

ونقوم في هذه الحالة بتحديد قسمة الغرماء حيث يتم احتساب نصيب الجنيه من أموال التفليسة بقسمة النقدية المتاحة وهي 55000 جنيه على الديون العادية واجبة السداد وهي 80000 جنيه كما يلي:

نصيب الجنيه = النقدية المتاحة ÷ الديون العادية

$$= 55000 \div 80000 = 0.6875 \text{ جنيه.}$$

وفي هذه الحالة فإن لكل دائن بمبلغ واحد جنيه يحصل فقط على أقل من 69 قرشا، وبالتالي إذا كان لأحد الدائنين مبلغ قدره 2000 جنيه مثلا فإنه يحصل على 1375 جنيه فقط ($2000 \times 0.6875 = 1375$ جنيه). وهكذا بالنسبة لبقاى الدائنين.

تصفية شركة التوصية البسيطة

يعتبر الشريك الموصى في شركة التوصية البسيطة محدود المسؤولية تجاه دائئي الشركة حيث أنه يكون مسئول فقط عن ديون والتزامات الشركة وخسائرها في حدود حصته في رأس المال، أي أن مديونيته محددة بمقدار حصته في رأس مال الشركة فقط على أن يكون رأس ماله مسدداً بالكامل.

إذا لم يكن رأس مال الشريك الموصى مسدداً بالكامل فإن عليه أن يقوم باستكمال مسداده كاملاً ولكن لا يحق لدائئي الشركة الرجوع على الأصول الشخصية للشريك الموصى فيما لا يزيد عن حصته في رأس المال حيث يتحمل الشركاء المتضامنون عنه الخسائر الزائدة عن حصته.

وبالتالي فإن الشريك الموصى حتى إذا كان مؤسراً مع إفسار جميع الشركاء الباقين تظل الشركة معسره ككل نظراً لعدم إمكانية تحصيل أية مبالغ إضافية من الشريك الموصى.

وفيما يلي مثال لتوضيح كيفية معالجة حالة الشريك الموصى في شركة التوصية البسيطة عند إجراء عملية التصفية:

مثال رقم (7): (شريك موصى)

قرر الشركاء عبد الله وعبد الوهاب وشحاته الشركاء في شركة توصية بسيطة تصفية شركتهم في 31/12/2008 حيث يتم توزيع الأرباح والخسائر بينهم بالتساوي كما أن الشريك شحاته هو الشريك الموصى بينما للشريكين عبد الله وعبد الوهاب متضامنان، وقد ظهرت عناصر الميزانية العمومية للشركة في تاريخ التصفية ما يلي:

	أولاً: الأصول
10000	النقدية
220000	الأصول الأخرى بخلاف النقدية
<u>230000</u>	إجمالي الأصول
	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
50000	رأس مال الشريك عبد الله
40000	رأس مال الشريك عبد الوهاب
30000	رأس مال الشريك شحاته
30000	التزامات ممتازة
80000	التزامات عادية
<u>230000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

فإذا علمت أن:

- بلغت مصروفات التصفية 4000 جنيه.
- جميع الشركاء موسرون.
- تم تصفية وبيع الأصول بمبلغ 100000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية في هذه الحالة.
2. إجراء قيود اليومية.
3. تصوير حسابات التصفية والتعامل مع حساب التصفية كحساب متاجرة.

إجابة مثال رقم(7):

نلاحظ في هذه الحالة أن الخسارة الناتجة عن بيع الأصول بخلاف النقدية هي 120000 جنيه تمثل الفرق بين قيمتها الدفترية الصافية 220000 جنيه وبين ثمن بيعها 100000 جنيه.

وإذا تم توزيع الخسارة بالتساوي وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر يكون نصيب كل شريك منهم 40000 جنيه بما فيهم الشريك الموصي شحاته (120000 ÷ 3) وهذا يزيد عن رأس مال الشريك شحاته في الشركة وقدره 30000 جنيه.

لذلك فإن الشريك الموصي شحاته يمكن أن يتحمل خسارة أقصاها 30000 جنيه ويتحمل الباقيين بباقي الخسارة وقدرها 90000 جنيه بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

ويكون نصيب عبد الله منها $= (120000 - 30000) \times \frac{1}{2} = 45000$ جنيه.

ويكون نصيب عبد الوهاب $= (120000 - 30000) \times \frac{1}{2} = 45000$ جنيه.

وتظهر قائمة التصفية في هذه الحالة كما يلي:

قائمة التصفية (القيم بالآلاف الجنيهات)

الخصوم					الأصول		بيان
حقوق الشركاء			الالتزامات		أصول أخرى	النقدية	
شحاته موسى	عبد الوهاب متضامن	عبد الله متضامن	العادية	الممتازة			
1	1	1					نسب توزيع (أ. خ)
30	40	50	80	30	220	10	رصيد قبل التصفية
(30)	(45)	(45)			(220)	100	بيع الأصول
صفر	(5)	5	80	30	صفر	110	رصيد
-	(2)	(2)				(4)	سداد مصاريف التصفية
صفر	(7)	3	80	30	صفر	106	رصيد
				(30)		(30)	سداد التزامات ممتازة
صفر	(7)	3	80	صفر	صفر	76	رصيد
	7					7	التحصيل من الشريك المدين الموسع
صفر	صفر	3	80	صفر	صفر	83	رصيد
			(80)			(80)	سداد التزامات عادية
		(3)				(3)	سداد حقوق عبد الله
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	رصيد

وتكون قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

220000	من حـ/ التصفية
220000	إلى حـ/ الأصول الأخرى بخلاف النقدية
	قيد إقفال الأصول في حساب التصفية
100000	من حـ/ النقدية
100000	إلى حـ/ التصفية
	قيد إقفال ثمن بيع الأصول في حساب التصفية

4000	من حـ/ مصاريف التصفية
4000	إلى حـ/ النقدية
4000	قيد إثبات سداد مصاريف التصفية
4000	من حـ/ التصفية
4000	إلى حـ/ مصاريف التصفية
	قيد إقبال مصاريف التصفية في حساب التصفية
	من مذكورين
47000	حـ/ حقوق الشريك عبد الله (2+1×94000)
47000	حـ/ حقوق الشريك عبد الوهاب (2+1×94000)
30000	حـ/ حقوق الشريك شحاته (موصي)
124000	إلى حـ/ التصفية
	قيد إقبال حساب التصفية وتوزيع خسارة التصفية بين الشركاء مع مراعاة أن
	لشريك الموصي شحاته لا يتحمل إلا في حدود رأس ماله فقط 30000 جنيه
30000	من حـ/ الالتزامات الممتازة
30000	إلى حـ/ النقدية
	قيد إثبات سداد الالتزامات الممتازة
80000	من حـ/ الالتزامات العادية
80000	إلى حـ/ النقدية
	قيد إثبات سداد الالتزامات العادية
3000	حـ/ حقوق الشريك عبد الله
3000	إلى حـ/ النقدية
	قيد إثبات سداد باقي حقوق الشريك عبد الله

وفي ضوء ذلك يمكن تصوير كل من:

- ٢ حساب التصفية (كحساب متاجرة).
- حساب النقدية.
- حساب حقوق الشركاء.

ونعرض لها علي النحو التالي:

حـ / التصفية (متاجرة)

4000	إلى حـ / م.	100000	من حـ / النقدية
220000	إلى حـ / الأصول	124000	(ثمن بيع الأصول)
	الأخري		(خسارة تصفية مقيم)
			47000 حـ / حقوق عبد الله
			47000 حـ / حقوق ع. الوهاب
			30000 حـ / حقوق شحاته
224000		224000	

حـ / النقدية

10000	رصيد قبل التصفية	4000	من حـ / م. للتصفية
100000	إلى حـ / للتصفية	30000	من حـ / الالتزامات الممتازة
7000	إلى حـ / حقوق ع. الوهاب	80000	من حـ / الالتزامات العادية
		3000	من حـ / حقوق عبد الله
117000		117000	

حـ / حقوق الشركاء (القيم بالآلاف الجنيهات)

ع. الله	هويه	شحاته	حـ / للتصفية	ع. الله	هويه	شحاته
47	47	30	حـ / للنقدية	50	40	30
3					7	
58	47	30			47	30

ويلاحظ عند معالجة حالة الشريك الموصى أن قرض الشريك الموصى للشركة -إن وجد- فإنه لا يضاف إلى رأس ماله لأن هذا سوف يزيد مما قد يتحمل به الشريك الموصى من خسائر حيث أن أقصى خسارة يتحملها الموصى -هى نصيبه فى رأس مال الشركة فقط. وبذلك يدخل قرض الشريك الموصى وكل ماله ضمن الديون العادية للشركة، وبالتالي له أولوية سداد عن حقوق الشركاء المتضامنون.

المعالجة المحاسبية في حالة التصفية التدريجية

افترضنا فى التصفية الفورية لشركات الاشخاص أن الأصول يتم بيعها خلال فترة زمنية محدودة نسبيا ثم يتم بعد ذلك سداد الالتزامات واخيرا حقوق الشركاء. بمعنى أن الأصول يتم بيعها بالكامل في البداية.

ونظرا لأن عملية التصفية في بعض الحالات قد تتطلب فترات زمنية طويلة قد تتجاوز السنة ويمكن بيع الأصول خلالها علي دفعات حتى يتمكن الشركاء من تحقيق أفضل سعر لتفادى الخسائر المحتملة التي قد تتحقق عند التسرع في بيع الأصول. فقد يطالب الشركاء المصفي بالحصول على جزء من النقدية المتاحة أثناء عملية التصفية بعد سداد كافة الالتزامات للغير كلما توافر رصيد نقدية نتيجة بيع جزء من الأصول.

ونظرا لأن هذا يعنى توزيع نقدية على الشركاء قبل تمام بيع الأصول بالكامل فإن هناك خطر دفع مبالغ أكثر لبعض الشركاء نظرا لما قد يترتب على بيع الأصول التي لم يتم للتصرف فيها بعد-غير المباعه- من خسائر عند تمام عملية البيع. ولذلك فإن هذا النوع من التصفية والمسمى بالتصفية التدريجية له المشاكل المحاسبية الخاصة به حيث يمكن للمصفي ان يقابل المشاكل الناتجة عن التصفية التدريجية بإحدى طريقتين هما:

الأولى: إعداد قائمة تصفية تدرجية ثم إعداد جدول توزيع نقدية كل مرة يريد فيها المصفي توزيع نقدية على الشركاء على أن يتم اعداد جدول توزيع النقدية بناء على افتراضات محددة.

الثانية: إعداد خطة مسبقة لتوزيع النقدية بناء على افتراضات محددة بحيث يسترشد بها المصفي عند حصوله على مبالغ نقدية نتيجة التصفية.

ولأن كلا الطريقتان تحققان نفس النتائج في نهاية الأمر فسوف نقصر فقط على كيفية استخدام الطريقة الأولى وباستخدام قائمة التصفية و جدول توزيع النقدية مع مراعاة ضرورة أن يلتزم المصفي بقاعدتين رئيسيتين بصدد التصفية التدرجية:

- عدم سداد أى مبالغ للشركاء عن حقوقهم قبل سداد كافة الالتزامات للغير بما فى ذلك قرض الشريك الموصى والذي يعتبر من الديون العادية.

- يتم سداد مبالغ للشركاء عن حقوقهم للدائنة بعد التحفظ الكافي من الخسائر التى قد تنشأ عند بيع الأصول غير المباعة ويتم تحديد تلك المبالغ الممكن سدادها للشركاء عن طريق اعداد جدول توزيع النقدية.

جدول توزيع النقدية:

يتم إعداد جدول توزيع النقدية كلما توفر رصيد نقدى -رتقرر توزيعه بالكامل أو جزء منه على الشركاء- بعد سداد كافة الالتزامات للغير ويتم إعداده وفق الافتراضات الآتية:

1. نبدأ بأرصدة حقوق الشركاء فى اللحظة المراد توزيع نقدية عندها.

2. نعتبر ان كل الأصول غير المباعة حتى الآن لن تباع بأى مقابل نقدى وبالتالي تعتبر كلها خسارة يجب توزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم.

3. أى أرصدة مدينة فى حقوق أى من الشركاء يفترض أنه لن يستطيع سدادها وتحمل على باقى الشركاء ذوى الارصدة الدائنة.

4. توزع النقدية على الشركاء ذوى الارصدة الدائنة فقط بعد تطبيق القواعد السابقة.

ويلاحظ كذلك أنه إذا كانت هناك اية مصروفات تصفية متوقع دفعها فى المستقبل عند بيع الاصول المتبقية فإن هذه المصروفات يجب أن توزع على حقوق الشركاء كخسائر فى جدول توزيع النقدية، وذلك تحسبا لأي خسائر مستقبلية حتى لا يتم سداد مبالغ قد تزيد عما يستحقه شريك معين.

مثال رقم (8):

قرر الشركاء عبد الله وعبد الوهاب وشحاته وعوض الشركاء المتضامنون فى شركة أشخاص، والذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 2 : 2 : 2 على التوالي تصفية الشركة على مدى فترة زمنية بهدف تدنيد الخسائر التى قد تنجم عن التسرع فى بيع وتصفية أصول الشركة. وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة فى تاريخ التصفية على النحو التالى:

	أولاً: الأصول
30000	النقدية
220000	الأصول الأخرى بخلاف النقدية
<u>250000</u>	إجمالي الأصول
	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
30000	رأس مال الشريك عبد الله
20000	رأس مال الشريك عبد الوهاب
40000	رأس مال الشريك شحاته
50000	رأس مال الشريك عوض
110000	اللتزامات متنوعة
<u>250000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ولقد تم بيع الأصول على ثلاث دفعات أمكن حصر بياناتها على النحو التالي:

تاريخ البيع	مصرفات التصفية	نقدية محصلة	القيمة الدفترية للأصول المباعة
يناير 2004	3000	94000	135000
فبراير 2004	7000	45000	30000
مارس 2004	—	50000	55000
الإجمالي	10000	189000	220000

وفي تاريخ التصفية:

❖ قدر للشركاء مصرفات واتعاب التصفية بمبلغ 8000 جنيه.

❖ اتفق الشركاء على ضرورة توزيع أي نقدية متاحة مرة واحدة في كل شهر بعد تمام سداد كافة الالتزامات للغير. سواء كانت ديون ممتازة أو ديون عادية.

المطلوب:

إعداد قائمة التصفية التدريجية موضحا كافة جداول توزيع النقدية المكملة لها.
إجابة مثال رقم (8):

يتم إعداد قائمة التصفية بنفس الطريقة المستخدمة عند إجراء حالة التصفية الفورية، ونبدأ في البداية ببيع الأصول الأخرى بخلاف النقدية - لاحظ في التصفية الفورية كان يتم بيع كل الأصول معا ويصبح رصيد الأصول الأخرى في قائمة التصفية الفورية مساويا للصفر بينما في التصفية التدريجية يتم بيع دفعة (جزء) من الأصول لذلك يظل داخل قائمة التصفية التدريجية رصيد دفترتي يمثل قيمة الأصول الأخرى غير المباعة في الدفعة أو الدفعات السابقة- ثم يتم استخدام حصيلة النقدية ورصيداها المتاح بعد بيع الدفعة الأولى من الأصول في سداد مصاريف التصفية الفعلية للدفعة المباعة وكافة الالتزامات ممتازة وعادية مثلما كان عليه الحال في التصفية الفورية.

فإذا لم يتم سداد كافة الالتزامات لا يتم توزيع أي نقدية على الشركاء ولا توجد حاجة في هذه الحالة لجداول للتوزيع المكملة.

أما إذا تم سداد كافة الالتزامات وتبقى رصيد نقدي متاح بعد ذلك، ويرغب الشركاء في توزيعه بالكامل أو جزء منه فتميز بين حالتين هما:

❖ الحالة الأولى: إذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر تتساوي أو تتماثل مع نسب حقوق الشركاء في هذه اللحظة-لحظة توزيع النقدية

بين الشركاء - فيتم توزيع النقدية المقرر توزيعها مباشرة باستخدام نسب توزيع الأرباح والخسائر دون الحاجة إلى جدول توزيع مكمل.

❖ الحالة الثانية: إذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر تختلف مع نسب حقوق الشركاء في لحظة توزيع النقدية تظهر الحاجة إلى جدول توزيع مكمل يتم إعداده خارج قائمة التصفية التدريجية علي أن تستخدم نتائج فقط للقيام بتوزيع النقدية المقرر توزيعها داخل القائمة.

ولكي نوضح كيفية إعداد واستخدام جداول توزيع النقدية المكمل لقائمة التصفية التدريجية نذكر القارئ بالقاعدتين الأساسيتين اللتي يتم الاستعانة بهما في إعدادها وتوزيع النقدية بناء علي ذلك وهما:

- عدم سداد أى مبالغ للشركاء عن حقوقهم قبل سداد كافة الالتزامات للغير بما فى ذلك قرض الشريك الموصى والذي يعتبر من الديون العادية.
- يتم سداد مبالغ للشركاء عن حقوقهم الدائنة بعد التحفظ الكافي والتام من الخسائر التى قد تنشأ عند بيع باقى الأصول غير المباعة، ويتم تحديد تلك المبالغ الممكن توزيعها بين كافة الشركاء أو أحدهم أو بعضهم من خلال إعداد جدول توزيع النقدية.

ونوضح كيفية إعداد واستخدام تلك الجداول عمليا لاستكمال قائمة التصفية التدريجية علي النحو التالي:

قائمة التصفية التدريجية (القيم بآلاف الجنيهات)

بيان	الأصول		التخصوم			
	النقدية	أصول أخرى	الالتزامات	حقوق الشركاء		
				عبد الله	هوية	شحنة
نسبة توزيع (أ.خ)				4	2	2
رصيد قبل للتصفية	30	220	110	30	20	40
بيع أصول في يناير	94	(135)		(16.4)	(8.2)	(8.2)
رصيد بعد البيع	124	85	110	13.6	11.8	31.8
مبدأ م. للتصفية (يناير)	(3)			(1.2)	(0.6)	(0.6)
مبدأ الالتزامات	(110)		(110)			
رصيد	11	85	صفر	12.4	11.2	31.2
توزيع نقدي يناير (1)	(6)					(6)
رصيد	5	85	صفر	12.4	11.2	31.2
بيع أصول في فبراير	45	(30)		6	3	3
رصيد بعد البيع	50	55	صفر	18.4	14.2	34.2
مبدأ م. للتصفية (أبريل)	(7)			(2.8)	(1.4)	(1.4)
رصيد	43	55	صفر	15.6	12.8	32.8
توزيع نقدي فبراير (2)	(43)					(19.5)
رصيد	صفر	55	صفر	15.6	12.8	13.3
بيع أصول في مارس	50	(55)		(2)	(1)	(1)
رصيد بعد البيع	50	صفر	صفر	13.6	11.8	12.3
توزيع نقدي مارس	(50)			(13.6)	(11.8)	(12.3)
الأرصدة النهائية	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ونوضح فيما يلي كيفية إعداد جداول توزيع النقدية خلال شهري يناير وقدرها

6000 جنيهه وخلال شهر فبراير وقدرها 43000 جنيه:

جدول توزيع النقدية عن شهر يناير (1)

بيان	عبد الله	هوبه	شحاته	عوض	إجمالي
رصيد حقوق الشركاء	12400	11200	31200	41200	96000
لحظة التوزيع في يناير					
خسارة الافتراضية	(36000)	(18000)	(18000)	(18000)	(90000)
موزعة 90000 جنيه					
رصيد	(23600)	(6800)	13200	23200	6000
يتحمل شحاته وعوض	23600	6800	(15200)	(15200)	صفر
الأرصدة المدينة بالتساوي					
أرصدة معدلة	صفر	صفر	(2000)	8000	6000
يتحمل عوض رصيد			2000	(2000)	صفر
شحاته المدين					
النقدية الموزعة			صفر	6000	6000
في يناير (عوض فقط)					

لاحظ:

- ❖ مجموع الخسارة الافتراضية 90000 جنيه والنقدية المقرر توزيعها 6000 جنيه ينبغي أن يتساوي دائما مع مجموع حقوق الشركاء 96000 جنيه لحظة قرار التوزيع.
- ❖ تم توزيع خسارة افتراضية 90000 جنيه تمثل مجموع كل من الأصول الأخرى غير المباعة في هذه اللحظة 85000 جنيه بالإضافة إلى باقي مصاريف التصفية المتوقعة 5000 جنيه (8000 مقدره - 3000 منفقته في الدفعة الأولى).
- ❖ إذا لم يقرر الشركاء تجليب أي نقدية وتوزيع المتاح منها بالكامل نستخدم رقم من الأصول الأخرى غير المباعة في هذه اللحظة 85000 جنيه فقط كخسارة افتراضية.

❖ أي رصيد مدين يظهر لحقوق أي شريك كنتيجة لتوزيع الخسارة الافتراضية نفترض أنه معسر ويتحمل به باقي الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الباقين.

❖ لا يحصل علي النقدية المراد توزيعها في نهاية الأمر مسوي الشريك الذي يظل له رصيد دائن، وينبغي أن يتساوي مجموع الأرصدة الدائنة في نهاية الجدول مع المبلغ المقرر توزيعه.

جدول توزيع النقدية عن شهر فبراير (2)

بيان	عدد الله	هويه	شحاته	حوض	إجمالي
رصيد حقوق للشركاء	15600	12800	32800	36800	98000
لحظة التوزيع في فبراير					
خسارة افتراضية موزعة	(22000)	(11000)	(11000)	(11000)	(55000)
جنيه 55000					
رصيد	(6400)	1800	21800	25800	43000
يتحمل الشركاء رصيد عبد	6400	(2134)	(2133)	(2133)	صفر
الله المدين بالتساوي					
ارصدة معنلة	صفر	(334)	19667	23667	43000
يتحمل شحاته وحوض		334	(167)	(167)	صفر
برصيد عبد الوهاب المدين					
للقنبة للمسددة في فبراير	صفر	صفر	19500	23500	43000
(شحاته وحوض فقط)					

لاحظ:

❖ مجموع الخسارة الافتراضية 55000 جنيه والنقدية المقرر توزيعها 98000 جنيه ينبغي أن يتساوي دائما مع مجموع حقوق الشركاء 43000 جنيه لحظة قرار التوزيع.

❖ تم توزيع خسارة افتراضية 55000 جنيه تمثل الأصول الأخرى غير المباعة في هذه اللحظة.

المعالجة المحاسبية في حالة اندماج شركات الأشخاص

ذكرنا من قبل أن انقضاء الشركة يحدث عندما ينتهي الغرض أو عندما تجبر على ذلك كنتيجة لحدوث أسباب تجعل إستمرار الشركة بعد ذلك أمر مشكوك فيه، وبإنقضاء الشركة تنتفي الشخصية المعنوية الخاصة بها وقد يتم ذلك إما بتصفية الشركة فوراً خلال فترة زمنية محددة أو تدريجياً خلال فترة زمنية طويلة كما أوضحنا من قبل.

ويعتبر الاندماج نوع من أنواع انقضاء شركة الأشخاص حيث يترتب عادة على اندماج شركة أشخاص مع شركة أشخاص أخرى تكوين شركة جديدة لها شخصية معنوية جديدة، ولها مركزها المالي الجديد، ويعنى هذا فى نفس الوقت انقضاء الشركتين المندمجتين.

ويترتب على ذلك ضرورة إعادة تقييم كافة الأصول والالتزامات المنقولة إلى الشركة الجديدة وفقاً للقيم السوقية العادلة وقت حدوث عملية الاندماج لأن هذا الاندماج يعتبر بمثابة تكوين لشركة جديدة، ولذلك ينبغي تقييم الأصول والالتزامات حسب القيم السوقية المتفق عليها والمقبولة من أطراف عملية الاندماج في تاريخ حدوثها.

وقد جرت العادة في مثل تلك الحالات على إفقال دفاتر الشركات المندمجة مع استخدام مجموعة نفترية جديدة للشركة الجديدة وهذا هو الأسلوب الذى سنفترضه فى معالجتنا لاندماج شركات الأشخاص تحديداً.

ونظراً لأن الاندماج هو نوع من أنواع التصفية للشركات المندمجة فإن بعض المحاسبين يفضلون استخدام حساب تصفية كحساب وسيط لبيان نتيجة عملية انتقال الأصول والالتزامات من الشركة القديمة -المندمجة - إلى الشركة الجديدة -المندمج فيها- مع إفقال رصيد تلك الحساب فى حسابات رأس مال

الشركاء، أخيراً يتم إقفال أرصدة رأس مال الشركاء في حساب الشركة الجديدة المندمج فيها، والذي يجعل مدينا بمقابل عملية الاندماج.

كما أنه يوجد أسلوب آخر لمعالجة عملية الاندماج، ويسمى الأسلوب المباشر حيث لا يتم توسط حساب التصفية، ووفقا لهذا الأسلوب نقوم باتباع الخطوات التالية:

- يتم إعادة تقييم الأصول والالتزامات المنقولة للشركة الجديدة وفقا للقيم السوقية العادلة المتفق عليها وقت الاندماج علي أن يتم تسجيل عملية إعادة التقييم عن طريق زيادة أو تخفيض حسابات الأصول حسب نتيجة إعادة تقديرها مع جعل حسابات رأس مال الشركاء دائنة (أو مدينة) بأرباح (أو خسائر) عمليات إعادة التقييم وفقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

- تستبعد الأصول أو الالتزامات غير المنقولة إلى الشركة الجديدة عن طريق إقفالها في حسابات رأس مال الشركاء.

- إقفال الأصول والالتزامات المنقولة بالقيم السوقية المتفق عليها-القيم الجديدة- في حساب الشركة الجديدة.

- يتم إقفال رصيد حساب الشركة الجديدة في حساب رأس مال الشركاء كل حسب رصيد كل شريك بعد إجراء ما يلزم من تعديلات، ويلاحظ ان تلك الأرصدة سوف تمثل أرصدة حقوق الشركاء في الشركة الجديدة المندمج فيها.

وسوف نقرر دراستنا في هذه الفرعية علي مناقشة وبيان كيفية إجراء المعالجة المحاسبية اللازمة لإثبات إندماج شركة أشخاص في شركة

أشخاص أخرى، وتصوير أهم الحسابات المرتبطة بتلك القيود، ونعرض من خلال السطور التالية مثال توضيحي لتلك الحالة.

مثال رقم (9):

قررت شركة نور، وكامل (يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي) الاندماج مع شركة وليد، وتوني (يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 3 على التوالي). وذلك بهدف تكوين شركة تضامن جديدة بعنوان تجاري نور وشركاه. وقد ظهرت قائمة المركز المالي لكل من شركة نور وكامل، وشركة وليد وتوني في تاريخ الاندماج علي النحو التالي:

قائمة المركز المالي لشركة نور وكامل

	أولاً: الأصول
50000	النقدية
40000	المصلاص (مالي)
80000	مخزون
100000	مباني
<u>270000</u>	إجمالي الأصول
	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
120000	رأس مال الشريك نور
80000	رأس مال الشريك كامل
70000	الالتزامات متقومة
<u>270000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

قائمة المركز المالي لشركة وليد وتوني

	أولاً: الأصول
60000	النقدية
20000	العملاء (صافي)
30000	مخزون
150000	مباني (صافي)
50000	أراضي
<u>310000</u>	إجمالي الأصول
	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
100000	رأس مال الشريك وليد
100000	رأس مال الشريك توني
30000	قرض الشريك توني
80000	التزامات متنوعة
<u>310000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد اتفق الشركاء الأربعة على الآتي:

1. انتقال جميع أصول والالتزامات شركة نور وكامل مع إعادة تقييم أصولها على النحو التالي:

• العملاء 35000 جنيه.

• المخزون 70000 جنيه.

• المباني 120000 جنيه.

2. أن تقوم شركة وليد وتوني بسداد دائئيتها باستخدام النقدية المتاحة لديها، وعلى أن يقوم كل منهما بسداد مبالغ متساوية لسداد باقي الالتزامات من أموالهما الخاصة.

3. قرر الشركاء أن القيم السوقية العادلة لأصول شركة وليد وتوني تعادل تماما القيمة الدفترية لها.

4. أن يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر في الشركة الجديدة بالتساوي.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات اتفاق الاندماج في دفاتر كل من:

• شركة نور وكامل.

• شركة وليد وتوني.

• الشركة الجديدة.

2. تصوير الحسابات اللازمة في دفاتر كل من:

• شركة نور وكامل.

• شركة وليد وتوني.

3. إعداد قائمة المركز المالي للشركة الجديدة بعد الاندماج مباشرة.

إجابة مثال رقم (9):

يمكن باستخدام البيانات المتاحة السابقة إجراء قيود اليومية اللازمة في

كل من سجلات شركة نور وكامل، ثم شركة وليد وتوني، وأخيرا الشركة

الجديدة، وذلك على النحو التالي:

أولا: في دفاتر شركة نور وكامل

فيد إثبات إعادة تقدير الأصول:

يترتب علي عملية إعادة التقدير الأصول ما يلي:

1. زيادة المباني بمبلغ 20000 جنيه تسجل الزيادة بجعل حساب المباني

مدينا بها (تعتبر هذه الزيادة ربح إعادة تقدير).

2. زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ 5000 جنيه تسجل الزيادة
بجعل حساب مخصص الديون المشكوك فيها دائئا بها (تعتبر هذه الزيادة
خسارة إعادة تقدير).

3. نقص المخزون بمبلغ 10000 جنيه يسجل النقص بجعل حساب
المخزون دائئا بها (يعتبر هذا النقص خسارة إعادة تقدير).

وفي ضوء ذلك فإن الناتج النهائي لعملية إعادة يعتبر ربح قدره 5000 جنيه
يوزع علي الشريكين نور وكامل بالتساوي ليزيد رأس مال كل منهما بمبلغ
2500 جنيه، ويظهر قيد اليومية اللازم لإثبات عملية إعادة التقدير بذلك علي
النحو التالي:

من حـ/ المباني	20000
إلى منكورين	
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	5000
حـ/ المخزون	10000
حـ/ رأس مال - نور	2500
حـ/ رأس مال - كامل	2500

إقفال الأصول والالتزامات المنتقلة في حساب الشركة الجديدة:

من مذكورين	
حـ/ الشركة الجديدة (نور وشركاه)	205000
حـ/ الدائتتون	70000
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	5000
الى مذكورين	
حـ/ النقدية	50000
حـ/ العملاء	40000
حـ/ المخزون	70000
حـ/ المباني (صافي)	120000

إقفال حساب الشركة الجديدة في حسابات رأس مال الشركاء

من مذكورين	
حـ/ رأس مال - نور (رصيد)	122500
حـ/ رأس مال - كامل (رصيد)	82500
الى حـ/ الشركة الجديدة	205000

ويترتب على ذلك إقفال جميع حسابات شركة نور وكامل، وأن يكون رأس مال الشريك نور، والشريك كامل في الشركة الجديدة 122500 جنيه، 82500 جنيه على التوالي.

ثانيا: في دفاتر شركة وليد وتوني

سداد الدائنين بالنقدية المتاحة

60000	من حـ/ الدائنين
60000	الى حـ/ النقدية

إقفال باقى رصيد الدائنين في حساب رأس مال الشركاء

20000	من حـ/ الدائنين
	الى مذكورين
10000	حـ/ رأس مال - وليد
10000	حـ/ رأس مال - توني

ونلاحظ أن الشريكين قاما بسداد نصف باقى الدائنين 20000 جنيه بعد استخدام النقدية التي كانت متاحة بالشركة 60000 جنيه من أموالهما الخاصة مناصفة ويؤدي ذلك إلى زيادة حقوق (رأس مال) كل منهما بمبلغ 10000 جنيه.

إقفال رصيد قرض الشريك توني في حساب رأس ماله

30000	من حـ/ قرض الشريك توني
30000	الى حـ/ رأس مال - توني

إقفال الأصول المنتقلة في حـ/ الشركة الجديدة

250000	من حـ/ الشركة الجديدة تور وشركاه
	الى مذكورين
20000	حـ/ العملاء
30000	حـ/ المخزون
150000	حـ/ المبنى
50000	حـ/ الاراضي

إقفال حـ/ الشركة الجديدة في حـ/ رأس مال الشركاء

من مذكورين	
حـ/ رأس مال - وليد	110000
حـ/ رأس مال - توني	140000
الى حـ/ الشركة الجديدة	250000

وتكون أرصدة وليد وتوني في الشركة الجديدة 110000 جنيه للشريك وليد، 140000 جنيه للشريك توني على التوالي.

ثالثاً: قيود اليومية الواجب إجراؤها في دفاتر الشركة الجديدة

إثبات انتقال أصول وخصوم شركة نور وكامل للشركة الجديدة

من مذكورين	
حـ/ النقدية	50000
حـ/ للعملاء	40000
حـ/ المخزون	70000
حـ/ المباني	120000
الى مذكورين	
حـ/ للدائنين	70000
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	5000
حـ/ رأس مال - نور	122500
حـ/ رأس مال - كامل	82500

إثبات انتقال أصول وخصوم شركة وليد وتوني للشركة الجديدة

من مذكورين	
حـ/ الملاء	20000
حـ/ المخزون	30000
حـ/ المباني	150000
حـ/ الاراضي	50000
الى مذكورين	
حـ/ رأس مال - وليد	110000
حـ/ رأس مال - توني	140000

يمكن باستخدام البيانات المتاحة أيضا تصوير أهم الحسابات في كل من سجلات شركة نور وكامل، ثم شركة وليد وتوني، وأخيرا الشركة الجديدة، وذلك على النحو التالي:

أولا: في دفاتر شركة نور وكامل

حـ / أرباح وخسائر إعادة التقدير			
من المباني (أرباح)	20000	إلى حـ/ مخصص دم. فيها	5000
		إلى حـ/ المخزون (خسائر)	15000
		إلى مذكورين (ربح إعادة التقدير)	5000
		2500 حـ/ حقوق الشريك نور	
		2500 حـ/ حقوق الشريك كامل	
	20000		20000

حـ / الشركة الجديدة

50000	إلى حـ/ النقدية	5000	من حـ/ مخصص دم. فيها
40000	إلى حـ/ العملاء	70000	من حـ/ الالتزامات
70000	إلى حـ/ المخزون	205000	من حـ/ حقوق الشركاء (حسب الأرصدة)
120000	إلى حـ/ المباني	122500 حـ/ حقوق نور	
280000		82500 حـ/ حقوق كامل	
		280000	

حـ/ حقوق الشركاء (القيم بالآلاف الجنيهات)

نور	كامل		نور	كامل
122.5	82.5	حـ/ الزمكة الجديدة	120	80
122.5	82.5		2.5	2.5
			82.5	82.5

ثانياً: في دفاتر شركة وليد وتوني

حـ / الدائنين (الالتزامات)

60000	إلى حـ/ النقدية	80000	رصيد
20000	إلى مذكورين (باقي الدائنين)		
	10000 حـ/ حقوق الشريك وليد		
	10000 حـ/ حقوق الشريك توني		
80000		80000	

حـ / الشركة الجديدة

20000	إلى حـ/ العملاء	250000	من حـ/ حقوق الشركاء (حسب الأرصدة)
30000	إلى حـ/ المخزون	110000 حـ/ حقوق وليد	
150000	إلى حـ/ المباني	140000 حـ/ حقوق توني	
50000	إلى حـ/ الأراضي	250000	
250000			

حـ/ حقوق الشركاء (القيم بالآلاف الجنيهات)

وليد	توني	حـ/ الشركة الجديدة	وليد	توني
110	140		100	100
			-	30
			10	10
110	140		140	140

قائمة المركز المالي للشركة الجديدة

	أولاً: الأصول
50000	التقنية
60000	العملاء
100000	المخزون
270000	المباني
50000	الأراضي
<u>530000</u>	إجمالي الأصول
	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
122500	رأس مال الشريك نور
82500	رأس مال الشريك كامل
110000	رأس مال الشريك وليد
140000	رأس مال الشريك توني
5000	مخصص ديون مشكوك فيها
70000	الالتزامات متنوعة
<u>530000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

تطبيقات الفصل الخامس

التطبيق الأول:

في أول يناير 2009 اتفق تور وكامل ومحمد الشركاء في شركة تضامن على تصفية الشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في ذلك التاريخ 600000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 3 : 2 : 1 على التوالي، ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي.

وقد بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي 15000 جنيه، وكانت التزامات الشركة في ذلك التاريخ 150000 جنيه 20% منها ديون ممتازة، وكان رصيد النقدية بالشركة في ذلك التاريخ 50000 جنيه، وقيمة الأصول الأخرى في ذلك التاريخ 700000 جنيه، وقد أسفرت إجراءات التصفية عن بيع الأصول الأخرى بمبلغ 550000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.

2. تصويب الحسابات اللازمة.

3. إجراء قيود اليومية

التطبيق الثاني:

متولي، وسعيد، ونور شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وفي أول عام 2009 اتفق الشركاء الثلاثة على تصفية الشركة حيث بلغ رصيد النقدية في ذلك التاريخ 25000 جنيه، والأصول الأخرى 125000 جنيه، والالتزامات 50000 جنيه (40% ممتازة)، فإذا علمت أن أنصبة الشركاء في رأس المال تماثل نسب توزيع

الأرباح والخسائر، وقد أسفرت عملية التصفية عن بيع الأصول بخسارة قدرها 25000 جنيه وبلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي 5000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.

2. تصوير الحسابات اللازمة.

3. إجراء قيود اليومية

التطبيق الثالث:

في أول يناير 2004 اتفق "نور وكامل ومحمد" الشركاء في شركة تضامن على تصفية الشركة، ويبلغ إجمالي حقوق الشركاء الثلاثة في الشركة في ذلك التاريخ 600000 جنيه مقسم بينهم بنسبة 5:3:2 على التوالي ويقتسبون الأرباح والخسائر بنفس النسبة.

وقد بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي 20000 جنيه، وكانت التزامات الشركة في ذلك التاريخ 150000 جنيه 20% منها ديون ممتازة، وكان رصيد النقدية بالشركة في ذلك التاريخ 50000 جنيه.

فإذا علمت أن إجراءات التصفية أسفرت عن حصول الشريك محمد على مبلغ 100000 جنيه سداداً لباقي حقوقه بالشركة.

المطلوب:

1. تحديد ثمن بيع الأصول.

2. إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.

3. تصوير الحسابات اللازمة.

4. إجراء قيود اليومية

التطبيق الرابع:

أمانة ، ونعمة الله ، ومديحه شركاء في شركة " ميتو " توصية بسيطة ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي، وفي أول يناير 2002 اتفقوا على تصفية الشركة حيث ظهرت بعض الأرصدة في ذلك التاريخ على النحو التالي:

250000 جنيه صافي المعدات، 30000 جنيه قرض الشركة للشريك المتضامن أمانة، 40000 جنيه قرض الشريك مديحه الموصي للشركة، 20000 جنيه جاري مديحه مدين (خسائر سبق توزيعها)، 150000 جنيه قرض برهن المعدات، 30000 جنيه فوائده مستحقة عليه، 200000 جنيه التزامات أخرى عادية، 100000 جنيه رأس مال الشريك مديحه. فإذا علمت أنه تم بيع المعدات بمبلغ 140000 جنيه.

والمطلوب:

استخدام البيانات المتاحة السابقة في تحديد كل من:

1. أقصى ما يمكن أن تتحمله مديحه من خسائر قد تترتب على عملية التصفية.
2. خسائر التصفية التي تستنفد حقوق مديحه في هذه الحالة.
3. المبلغ المسدد من قيمة القرض برهن وفوائده ضمن أولويات السداد.
4. مبلغ الديون العادية في ضوء البيانات السابقة.

التطبيق الخامس:

نور ، وكامل ، ومحمد شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي. وفي أول يناير 2008 اتفق الشركاء على تصفية الشركة تدريجيا حيث بلغ رصيد النقدية في ذلك التاريخ 15000

جنيه، والأصول الأخرى 305000 جنيه ، والالتزامات 75000 جنيه(منها 20% ديون ممتازة)، قرض نور. المدين 30000 جنيه، قرض كامل السدائن 25000 جنيه، ورأس مال الشركاء 100000 جنيه، 100000 جنيه، 50000 جنيه علي التوالي.

فإذا علمت أن أنه تم بيع أصول قيمتها الدفترية 105000 جنيه بمبلغ 77000 جنيه، وبلغت مصاريف التصفية 2000 جنيه. فإذا علمت أن الشركاء اتفقوا علي الاحتفاظ برصيد نقدي 2000 جنيه لمواجهة أي مصروفات محتملة، وتوزيع أي نقدية متاحة أخرى بينهم مفترضين أن كافة الأصول الأخرى غير المباعة تمثل خسارة افتراضية.

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية في حدود البيانات المتاحة.

2. بيان كيفية توزيع النقدية في هذه الحالة.

التطبيق السادس:

متولي، وسعيد، ونور شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 3 : 2 علي التوالي، واتفقوا على تصفية الشركة حيث بلغ رصيد النقدية في ذلك التاريخ 40000 جنيه، والأصول الأخرى 170000 جنيه، والالتزامات 90000 جنيه(40% ممتازة).

فإذا علمت أن حقوق الشركاء في تاريخ التصفية كانت متساوية، وقد أسفرت عملية التصفية عن بيع الأصول بمبلغ يعادل نصف قيمتها الدفترية في تاريخ التصفية، وبلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي 15000 جنيه. وبفرض أن الشريك متولي محسب وباقي الشركاء موسرون.

والمطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية الفورية لهذه الشركة.

2. تصوير الحسابات اللازمة.

3. إجراء قيود اليومية

التطبيق السابع:

قررت شركة الشامي، والتركي (يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 علي التوالي) الاندماج مع شركة الصعيدي، والسوري (يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي). وذلك بهدف تكوين شركة تضامن جديدة بعنوان تجاري "الشامي وشركاه". وقد ظهرت قائمة المركز المالي لكل من الشركتين في تاريخ الاندماج علي النحو التالي:

قائمة المركز المالي لشركة الشامي والتركي

	أولاً: الأصول
100000	النقدية
80000	العملاء (صافي)
160000	مخزون
200000	مباني
<u>540000</u>	إجمالي الأصول
	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
240000	رأس مال الشريك الشامي
160000	رأس مال الشريك التركي
140000	التزامات متنوعة
<u>540000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

قائمة المركز المالي لشركة الصعيدي والسوري

	أولاً: الأصول
120000	النقدية
40000	العملاء (صافي)
60000	مخزون
300000	مباني (صافي)
100000	أراضي
<u>620000</u>	إجمالي الأصول
	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
200000	رأس مال الشريك الصعيدي
260000	رأس مال الشريك السوري
160000	الالتزامات متنوعة
<u>620000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد اتفق الشركاء الأربعة على الآتي:

- انتقال جميع أصول والالتزامات شركة الشامي والتركي مع إعادة تقدير العملاء بمبلغ 70000 جنيه، والمخزون بمبلغ 140000 جنيه، والمباني بمبلغ 240000 جنيه.
- أن تقوم شركة الصعيدي والسوري بسداد ما عليها من التزامات باستخدام ما يتوافر لديها من نقدية متاحة، وأن يقوم الشريك الصعيدي بسداد باقي الالتزامات من أمواله الخاصة.
- قرر الشركاء أن للقيم السوقية العادلة لأصول شركة الصعيدي والسوري لا تختلف عن القيمة الدفترية لها.

• أن يقتسم الشركاء الأربعة الأرباح والخسائر في الشركة الجديدة بالتساوى بعد احتساب فائدة علي رأس مال الشركاء بمعدل 8% سنوياً.
المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات اتفاق الاندماج في دفاتر كل من الشركتين، وكذلك في دفاتر الشركة الجديدة.
2. تصوير الحسابات اللازمة في دفاتر كل من الشركتين.
3. إعداد قائمة المركز المالي للشركة الجديدة بعد الاندماج مباشرة.

التطبيق الثامن:

اتفق الشركاء المتضامنون بركات وأبو نريكة ومتعب ناسي تصفية شركتهم، وبلغ إجمالي أصول الشركة في تاريخ التصفية 890000 جنيه منها 80000 نقديه. بينما بلغت جملة الالتزامات 270000 جنيه، ورأس مال الشركاء الثلاثة 60000، 290000، 270000 جنيه علي التوالي.

فإذا علمت أن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 3 : 2 علي التوالي، وقد تم بيع أصول الشركة في مقابل مبلغ 634000 جنيه، وبلغت مصروفات وأتعاب التصفية 24000 جنيه.

المطلوب:

إعداد قائمة التصفية وكذلك قيود اليومية وحسابات التصفية بافتراض أن جميع الشركاء موسرين.

التطبيق التاسع:

باستخدام نفس بيانات التطبيق السابق، وبافتراض أن إلتزامات الشركة وقدرها 270000 تضمنت 70000 ديون ممتازة.

المطلوب: إعداد قائمة التصفية وكذلك قيود اليومية وحسابات التصفية.

التطبيق العاشر:

بإستخدام نفس بيانات التطبيق السابق، وبإفتراض أن الأصول الشخصية للشريك بركات بلغت 370000 في حين بلغت التزاماته الشخصية 360000 جنيه.

المطلوب:

إعداد قائمة التصفية وكذلك قيود اليومية وحسابات التصفية.

التطبيق الحادي عشر:

في أول يناير 2009 قرر الشركاء عامر وشاكر وماهر الشركاء في شركة تضامن تصفية شركة الأشخاص القائمة بينهم، وقد تضمنت قائمة المركز المالي للشركة في ذلك التاريخ ما يلي:

- نقدية 60000 جنيه، وأصول أخرى غير نقدية 740000 جنيه.
- إلتزامات للغير 190000 جنيه (تضمن أجور مستحقة عن 4 شهور قيمتها 40000 جنيه).
- رأس مال الشركاء الثلاثة 180000 ، 270000 ، 160000 جنيه علي التوالي.
- جميع الشركاء موسرون ونسب توزيع الأرباح والخسائر 3 : 3 : 4 على التوالي.

المطلوب:

- 1 - إعداد أقصى خسارة يستوعبها رأس مال الشريك ماهر.
- 2 - إعداد قائمة التصفية إذا بلغت خسائر التصفية 400000 جنيه.

لتطبيق الثاني عشر:

بإستخدام أرقام التطبيق السابق. وبإفتراض أنه تم بيع أصول الشركة علي النحو التالي:

- خلال شهر يناير 2009 تم بيع أصول أخري قيمتها الدفترية 190000 جنيه مقابل مبلغ 150000 جنيه، وقد بلغت مصاريف وائتباب التصفية 10000 جنيه تم سدادها نقدا في شهر يناير.
 - خلال شهر فبراير 2009 تم بيع أصول لها قيمة دفترية قدرها 175000 جنيه بربح قدره 45000 جنيه، وقد بلغت مصاريف وائتباب التصفية 20000 جنيه تم سدادها نقدا في شهر فبراير.
 - خلال شهر مارس تم بيع باقى الأصول مقابل 280000 جنيه.
- وبفرض أن الشركاء قد إتفقوا على توزيع النقدية المتاحة فى نهاية كل شهر.

المطلوب:

إعداد جدول التصفية التدريجية للشركة موصحا كيفية التصرف فى النقدية الخاصة بكل دفعة منها على حدة..

التطبيق الثالث عشر:

نظراً لإعسار شركة الأقمشة الحديثة وللوضع المالى السيئ الذى وصلت إليه الشركة نتيجة الخسائر المتكرره من السنوات السابقة. قرر الشركاء مسعد وسعيد تصفية الشركة حتى يتم سداد الديون المستحقة للدائنين من حصيلة بيع الأصول. وقد بلغت أصول الشركة فى تاريخ التصفية 310000 جنيه (منها 20000 جنيه نقدية) بينما بلغت الالتزامات القائمة على الشركة 350000 (تشمل 150000 مصروفات وإيجار مستحق والباقي ديون عادية). كما بلغ رصيد رأس مال الشريك مسعد 110000 (دائن) بينما كان رصيد رأس مال الشريك سعيد 150000 (مدين).

وبفحص الثروة الشخصية لكل شريك تبين أن الأصول الشخصية (بخلاف الحصة فى الشركة) للشريك سعيد 410000 جنيه وللشريك مسعد

164000 جنيه بينما الالتزامات الشخصية لكلامسا كانت 340000 جنيه،
373000 جنيه علي التوالي. وبفرض أن الشريكان يقتسمان الأرباح والخسائر
بالتساوي. وأنه تم بيع الأصول الأخرى بمبلغ 200000 جنيه.
المطلوب: إعداد قائمة التصفية الفورية.

التطبيق الرابع عشر:

افترض في التطبيق السابق أن الأصول الشخصية للشريك سعيد بخلاف حصته
في الشركة كانت 175000 فقط.

المطلوب: إعداد قائمة التصفية الفورية. وتحديد نسبة السداد للدائنين " نصيب
الجنيه من أموال التفليس" في هذه الحالة.

التطبيق الخامس عشر:

المطلوب: اختيار الإجابة الصحيحة في كل من الحالات التالية:

1 - ظهرت قائمة المركز المالي لشركة أحمد وباسم وجمال والذين يقتسمون
الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 1 : 1 علي التوالي كما يلي:

	أولاً: الأصول
80000	النقدية
280000	الأصول الأخرى
<u>360000</u>	إجمالي الأصول
	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
100000	رأس مال الشريك أحمد
100000	رأس مال الشريك باسم
20000	رأس مال الشريك جمال
140000	للتزامات متنوعة
<u>360000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد إتفق الشركاء على تصفية الشركة بعد بيع الأصول. فإذا علمت أنه تم بيع الأصول الأخرى بمبلغ 160000 فإن المبلغ الذى سيحصل عليه الشريك أحمد نتيجة التصفية وذلك بإفتراض أن جميع الشركاء موسرين يكون:

(أ) 25000. (ب) 26000. (جـ) 28000. (د) 100000 جنيه.

2 - فيما يلى الميزانية العمومية لشركة أسوان التجارية والتي يقتسم شركاؤها إيهاب وسلامه وعماد أرباحها وخسائرها بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالى:

الأصول	
النقدية	90000
قرض إيهاب	30000
الأصول الأخرى	820000
إجمالي الأصول	<u>940000</u>
ثانيا: الالتزامات وحقوق الملكية	
رأس مال الشريك إيهاب	300000
رأس مال الشريك سلامة	200000
رأس مال الشريك عماد	190000
قرض للشريك عماد	40000
للتزامات متنوعة	210000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	<u>940000</u>

فإذا علمت أنه قد تم بيع الأصول الأخرى بمبلغ 600000 جنيه فإن المبلغ الذى يحصل عليه الشريك إيهاب نتيجة التصفية يكون:

(أ) 170000. (ب) 182000. (جـ) 212000. (د) 300000 جنيه.

3 - ظهرت الميزانية العمومية لشركة منى ومها ومنال واللائى يقتسمن الأرباح والخسائر بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالى على النحو التالى:

50000	أولاً: الأصول
850000	النقدية
<u>900000</u>	الأصول الأخرى
	إجمالي الأصول
150000	ثانياً: الالتزامات وحقوق الملكية
250000	رأس مال الشريك منى
250000	رأس مال الشريك منال
250000	رأس مال الشريك مها
250000	اللتزامات متنوعة
<u>900000</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

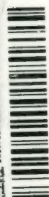
ولقد قررت الشريكات الثلاث تصفية الشركة، وأسفرت نتيجة إجراءات التصفية عن قيام الشريكة منى بدفع رصيد رأس مالها المدين (نتيجة التصفية بخسائر) والذي بلغ 10000 جنيه. وبافتراض أن مصاريف التصفية بلغت 20000 جنيه. فإن ثمن بيع الأصول الأخرى عند التصفية يكون:

(أ) 470000. (ب) 450000. (جـ) 430000. (د) 500000 جنيه.

4 - افترض في الحالة السابقة أن ثمن بيع الأصول 400000 جنيه، وأن الشريكة منى تعتبر شريكا موصيا فإن كل من الشريكتان منال ومها سوف يتحملان نيابة عن الشريك الموصي منى معا ومناصفة مبلغ قدره:

(أ) 30000. (ب) 34000. (جـ) 115000. (د) 118000 جنيه.

Bibliotheca Alexandrina



1212961



دار التعليم الجامعي

الشارع: شارع عبد السلام - برج زهرة الأنوار - حي المناسف - الإسكندرية - مصر
تليفاكس: ٠٣/٥٥١٣٩١١ - موبايل: ٠١٠١٨٣١٧٩١ - ٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩
Email : dar1alemg@yahoo.com